

IMES DISCUSSION PAPER SERIES

米国の公会計制度の仕組みと
わが国へのインプリケーションについて

ふるいち みねこ
古市 峰子

Discussion Paper No.2001-J-26

IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES

BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 日本橋郵便局私書箱 30 号

備考： 日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、論文の内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて

ふるいち みねこ
古市 峰子*

要旨

営利企業以外の主体に適用される会計（「公会計」）のあり方を考えるに当たっては、公会計基準の内容のみならず、その設定機関や設定手続についての検討も重要である。こうした観点から、本稿では、公会計先進国の1つであり、制度設計面でわが国の参考になる点が少なくないと考えられる米国の公会計制度を取り上げ、その歴史的経緯および現行制度の仕組みについて考察した。

その結果、米国会計制度の主な特徴としては、公的主体を連邦政府、州・地方政府、非営利組織体の3つにグループ化し、それぞれのグループ毎に共通して適用される会計基準を設定することで、主要な活動目的等と同じくする公的主体の間での会計報告の統一性、比較可能性の確保が図られていること、いずれの制度においても、中立性の高い専門機関が、公開主義に基づく適正手続に則って継続的かつタイムリーに会計基準の設定を行っていること、各制度間では、対象となる公的主体の公的色彩の度合いに応じて、政府機関の関与の程度や企業会計との類似性にグラデーションがみられること、が挙げられる。かかる特徴およびその背景にある考え方は、わが国の公会計制度のあり方を検討していくうえでも、参考になろう。

キーワード：公会計、会計基準設定機関、米国会計制度、FASAB、GASB、FASB
JEL classification： H10、L30、M41

* 日本銀行金融研究所研究第2課（mineko.furuichi@boj.or.jp）

本稿の作成に当たっては、宇賀克也教授（東京大学法学部）および山本清教授（国立学校財務センター研究部）から有益なコメントを頂戴した。もっとも、本稿にあり得べき誤りはすべて筆者に属することはいうまでもない。

目 次

1 . はじめに	1
2 . 米国の公会計制度の歴史的経緯および現行の仕組み	5
(1) 公会計制度の区分	5
(2) 歴史的経緯	6
イ . 1970 年代までの状態	7
ロ . 1970 年代末 ~ 80 年代前半の改革 GASB の設立	10
ハ . 1980 年代末 ~ 90 年代における改革 FASAB の設立	13
(3) 各現行制度の概要	17
イ . 連邦政府会計制度	17
(イ) 制度的枠組み	17
(ロ) FASAB の概要および会計基準の設定手続	19
(ハ) 財務報告の目的および様式	23
ロ . 州・地方政府会計制度	30
(イ) 制度的枠組み	30
(ロ) GASB の概要および会計基準の設定手続	34
(ハ) 財務報告の目的および様式	39
ハ . 非営利組織体会計制度	42
(イ) 制度的枠組み	42
(ロ) FASB の概要および会計基準の設定手続	43
(ハ) 財務報告の目的および様式	45
3 . わが国へのインプリケーション 結びに代えて	48
【参考文献】	52
別表 1 わが国の主要な公会計基準	55
別表 2 米国における各会計基準設定機関および設定手続の比較	56

1. はじめに

近年、わが国において、公的機関等、営利企業以外の主体（以下「公的主体」と総称する）に適用される会計（以下「公会計」¹と総称する）の改革を巡る議論が一段と活発化している。それらは、例えば、公的主体の財務状態を適切に反映させるために企業会計方式の導入の必要性を指摘するものや、公会計情報を政策評価の一環として捉えることの重要性を指摘するものなど様々であるが、どちらかといえば公会計基準の内容面に着目した議論が多い。一方、公会計基準の設定機関や設定手続、すなわち、どのような公的主体に対して、どのような機関が、どのような手続で会計基準を設定するのが望ましいか、といった点に着目した議論は、あまりなされていないように思われる。しかしながら、公会計基準のあり方を考えていくに当たっては、その設定機関や設定手続についても検討を加える必要があるものと考えられる。

公会計基準に関するわが国の現状をみると、企業会計原則に相当するような統一的基準あるいは原則がないのが実状である²。例えば、政府機関についていえば、財政法や会計法等といった法律がその大枠を定めているものの、より具体的な会計基準は存在しないうえ、中央政府の特別会計のように、通則的な法律（ここでは財政法）の規定と異なる定めによることが認められている（財政法45条）ことにより、報告主体毎に不統一な会計処理が行われている場合も少なくない。また、その他の公的主体についても、必要に応じて会計基準が作成されてはいるものの、統一的な会計基準あるいは原則はなく、公的主体の種類毎に独自の会計基準が適用されている（別表1参照）。このように、わが国の公会計については、統一的な会計基準あるいは原則がない中で、個別対応により会計基準が作成されているが、その結果として、本来であれば業務や取引の共通性等に応じて同じ会計処理がなされるべき場合についても、異なる会計基準が適用され、公的主体の財務諸表相互間の比較可能性が損われるといった問題が生じている³。

¹ 「公会計」の定義は論者にとって様々であるが、本稿では、この用語を、営利企業に適用される「企業会計」と対置した最広義で用いている。

² この点、1997年9月に日本公認会計士協会から公会計委員会研究報告第1号「公会計原則(試案)」が公表されているが、今のところ試案にとどまっている（同試案の詳細については筆谷[1998]参照）。

³ なお、公的主体の財務諸表相互間における比較可能性に関しては、国際的なレベルでもこれを向上させるための作業が進められている。例えば、現在、国際会計士連盟（International Federation of Accountants：IFAC）が、国際会計基準委員会（International Accounting Standard Committee：IASC）に協力を求めつつ、政府機関および公営の非営利組織体（いわゆるパブリック・セクター）を適用対象とした国際公会計基準（International Public Sector

また、わが国の公会計基準の設定については、必要に応じて、関連官庁やその下に設置された非公開の研究会等によって会計基準が作成されるケースが多い⁴。こうした現状については、 中立的な立場からの透明な手続による基準設定が実現されているかどうか、 公的主体を取巻く環境の変化等に即した迅速な基準の設定、改訂が可能かどうか、といった観点から、検討の余地があり得よう。

この点、公会計の先進国といわれるアングロ・サクソン諸国をみると、それぞれの制度面には違いがあるものの、公会計基準の設定機関および設定手続が確立されており、公的主体全般を通じた、あるいは公的主体の大きなカテゴリー毎の統一的な会計基準あるいは原則が作成されている。例えば、ニュージーランドでは、基本的にはすべての公的主体と営利企業に同一の会計基準が適用されることとなっており、そうした会計基準の設定は、それを固有の任務とする単一かつ常設の民間機関が一手に引き受けている。他方、米国では、公会計と企業会計とを明確に区分したうえで、公的主体を、 連邦政府、 州・地方政府、 非営利組織体、の3つにグループ化し、 については、会計検査院(General Accounting Office : GAO)、行政管理予算庁(Office of Management and Budget : OMB)および財務省(Department of Treasury)の3者の諮問機関である連邦会計基準助言審議会(Federal Accounting Standards Advisory Board : FASAB)が、 については、独立した民間機関である政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board : GASB)が、 については、同じく独立した民間機関であり、企業会計基準の設定機関でもある財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : FASB)が、それぞれの実質的な会計基準設定機関として常設され⁵、それぞれのグループ毎に共通し

Accounting Standard : IPSAS)の設定作業を行っている(草案が逐次公表されており、2001年7月現在で12が基準化された)。

⁴ 例えば、公益法人会計基準は、各府省庁の担当課長クラスにより構成された公益法人監督事務連絡協議会において、主務官庁間の申し合わせというかたちで設定されたもの(その後、官房長クラスによる公益法人指導監督連絡会議において改正)であるのに対し、学校法人会計基準は文部省の省令として、社会福祉法人会計基準や病院会計準則は厚生省の局長通知として設定されたものである(2001年1月の官公庁再編に伴い、各省庁の名称が変更されているが、本稿では便宜上、各会計基準設定当時の名称を用いる)。また、独立行政法人会計基準は、総務庁長官の委嘱を受けた私的研究会が研究会報告のかたちで公表したものであり、他方、特殊法人等会計基準は、大蔵省の諮問機関である財政制度審議会公企業小委員会が設定したものである。なお、特殊法人等会計基準については、2001年6月、財務省の諮問機関である財政制度等審議会の公企業会計小委員会から報告書「民間企業と同様の会計処理による財務諸表の作成と行政コストの開示」が公表され、従来の会計処理に加え、行政コスト計算財務書類の作成が要求されるようになった。

⁵ 次章で詳しくみるように、 の FASAB は、法形式上は諮問機関であり、非常設機関として位

て適用される会計概念フレームワークや会計基準の設定を行っている。そして、ニュージーランド、米国のいずれにおいても、公会計基準の設定に関し、いわゆる「デュー・プロセス」と呼ばれる公開主義に基づく適正手続によるべきことなど、会計基準の設定手続が明確に定められている⁶。

本稿では、公会計基準の設定機関や設定手続に関する検討を行ううえでの 1 つの手掛りとして、公会計の先進国の 1 つである米国の公会計制度につき考察する。検討対象として米国を取り上げるのは、主に次のような理由による。第 1 に、公会計制度のデザインとしては、ニュージーランドのように企業会計と一体化させる方法もあるが、米国では企業会計と別個の体系として公会計を位置づけ、さらにそれを 3 つに区分して、それぞれにつき固有の基準設定にかかる枠組みを設けている。さらに、そうした会計基準設定機関は、民間組織によるものと政府機関によるものとが併存している。こうした米国公会計制度の仕組みや背景等を考察することは、報告主体の特性と会計基準の設定機関や設定手続のあり方との関連性等を考えるうえで有益と思われる。第 2 に、公会計基準の設定機関や設定手続を検討するうえでは、企業会計基準の設定機関や設定手続との比較考察も重要である。この点、わが国で最近導入された企業会計基準設定の仕組み⁷が米国の仕組みと類似したものとなったことを考えると、公会計基準設定の仕組みについても、米国制度を参照しておくことは意義があるものと思われる。第 3 に、米国では、相対的に古くから公会計制度を巡る議論が盛んになされてきており、試行錯誤を経て、今日のような仕組みが構築されている。そうした歴史的経緯を考察することは、わが国の公会計制度を検討するうえで有益と思われる。

以下、米国における公会計制度、特に営利企業における財務会計に相当するところの Proprietary Accounting（本稿では、これについても「財務会計」の訳語を充てることとする）⁸の基準に関する設定機関や設定手続について、歴史

置づけられているが、専門スタッフが配置されているなど、実際には常時活動しており、実質的にみれば常設機関と異ならないものと考えられる。

⁶ こうした方法は、少なくとも企業会計の領域では、会計基準の設定における中立性、透明性、適時性等を確保し、質の高い会計基準の設定を可能にするものとして評価が高く、最近の国際的な潮流となってきた。実際、わが国でも、企業会計については、こうした特徴を有する会計基準設定手続を導入すべく、2001 年 7 月、民間組織によって「財団法人財務会計基準機構」およびその傘下機関としての「企業会計基準委員会」が設置され、以後、同委員会が中立かつ透明性の確保された手続に則って企業会計基準を策定していくこととなった。

⁷ 注6参照。

⁸ 米国の公会計には、大別して財務会計と予算会計（budgetary accounting）がある。財務会計とは、公的主体における資産、負債、正味資産（net position）の状態や、運営上生じた収益および費用を表わす会計であり、営利企業における財務会計に相当する。一方、予算会計とは、歳

的経緯および現行制度の仕組みに関する考察を行い、わが国における公会計制度の構築に向けたインプリケーションを探ることとする。

本稿での考察の結果をあらかじめ要約すると、次のとおりである。第 1 に、米国では、主要な活動目的等を同じくする公的主体に対しては統一的な会計基準を適用することとし、会計報告の統一性が図られている。これは、公的主体毎に区々な会計処理がとられていたことによる問題点（比較可能性の欠如、恣意的な会計操作の可能性等）が認識されたためであり、わが国でも参考とすべき点であろう。第 2 に、米国では、いずれの公会計制度においても、中立性の高い専門機関が、公開主義に基づく適正手続に則って継続的かつタイムリーに会計基準の設定を行っている。わが国においても、公会計基準の設定に関する責任の所在の明確化、会計基準相互間の概念的な整合性の確保、会計基準の適切性の向上といった観点から、こうした仕組みを導入していく方向性が考えられよう。第 3 に、米国の 3 つの公会計制度を相互比較すると、制度の対象となる公的主体の公的色彩の度合いに応じて、政府機関の関与の程度や企業会計との類似性にグラデーションがみられる。こうしたグラデーションは、各制度において公会計の目的をどのように考えるのか、公会計を政策評価システムの一環として捉える場合に財務情報による評価の限界をどのように考えるのか、さらに予算制度や財政民主主義の要請との関係をどのように考えるのか、といった問題に関連しているものと考えられる。わが国の公会計制度のあり方を検討していくに当たっても、こうした問題を踏まえて議論を進めていくことが重要であろう。

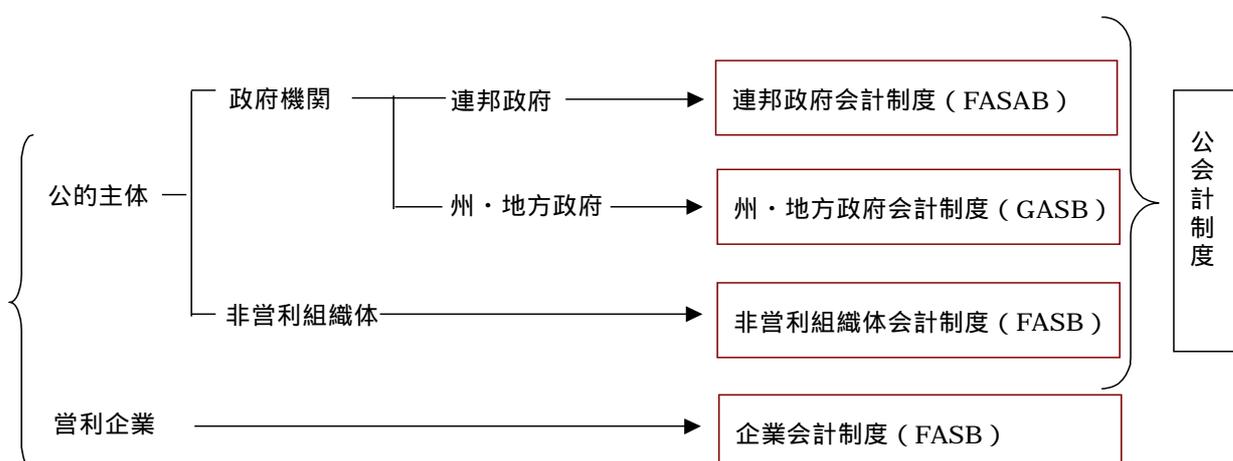
入歳出会計とも換言し得るように、いわば予算充当額（appropriation）のライフサイクルを記録したものである。なお、予算会計と財務会計のどちらが大切かといった比較は意味がなく、むしろ両者を有機的に関連させて捉えることを通じて、公的主体のアカウンタビリティの改善あるいは効率性の向上に繋げていくことが重要と考えられる（こうした議論の詳細については山本[1999]、宮田[2001]が詳しい）。

2. 米国の公会計制度の歴史的経緯および現行の仕組み

(1) 公会計制度の区分

1. で触れたように、米国における公会計の領域は、現在、 連邦政府を適用対象とするもの（以下「連邦政府会計制度」という）、 州・地方政府を適用対象とするもの（以下「州・地方政府会計制度」という）、 政府機関以外の非営利組織体（以下、単に「非営利組織体」とする）を適用対象とするもの（以下「非営利組織体会計制度」とする）の3つの制度に大別できる（図表1参照）。

図表1 米国の公会計制度の区分⁹



このうち、 の「連邦政府」の概念は、通常、わが国で一般にいわれるところの中央政府（内閣および中央官庁）より広く、執行府（Executive Branch）、立法府（Legislative Branch）および司法府（Judicial Branch）が含まれる。したがって、本来、連邦政府会計制度では、これらすべてが対象となるわけだが、実際には、執行府に属する機関について適用される財務報告システムおよび基準を中心に議論されることが多い。したがって、本稿でも、特に断らない限り、執行府に属する機関への適用を念頭においたものを中心に検討する。なお、執行府に属する機関としては、省（department）、庁あるいは局（agency、office、bureau、service 等）、独立機関（independent agencies）、委員会

⁹ 括弧内は、各公会計基準の設定主体（詳細は後述）。

(commissions) 政府関係法人 (government corporations)¹⁰等がある。

また、 の州・地方政府のうち、「地方政府」とは、市 (city) 町 (town) 村 (village) 郡 (county) タウンシップ (township) および学区などの特別区 (special district) 等が含まれる¹¹。

さらに、 の非営利組織体とは、営利を主目的としていない政府機関以外の組織体をいう。非営利組織体に関する連邦法上の規定は、内国歳入法 (Internal Revenue Code) が法人所得税を免除される組織体の資格要件について定めている以外にはなく、非営利組織体の設立等に関しては、基本的に、各州の法律において規定が置かれている。その内容は様々であるが、各州法の規定や内国歳入法の規定等を総括すると、非営利組織体は、次のような要件を満たすものであると考えられる。

主な運営目的が利益の獲得でないこと。

その資産または収入を、会員、理事または役員に分配したり、それらに便益を与えるために利用できないこと。

清算時の残余財産を、特定の個人ではなく、他の非営利法人に引渡すか、州政府に帰属させること。

こうした組織体の具体例としては、私立学校、病院、宗教団体、労働組合、図書館、博物館、政党、市民団体等、多種多様な団体が含まれると考えられている。なお、法人格を有することは必ずしも非営利組織体の要件とされていないが、非営利の要件に合致することを州政府から認められ、所定の登録を行えば法人格を容易に取得できるとされているため、通常、法人格を有するようである。

(2) 歴史的経緯

米国において、(1) のような公会計制度が確立したのは 1990 年代に入って

¹⁰ 政府関係法人という用語は、必ずしも一義的に用いられておらず、広義では、「連邦法により設立された法人または連邦の特別の法律により特別の設立行為をもって設立された法人」をいうこともあるが、ここでは狭義の「個別の法律において、行政機関として取り扱われる法人」をいう (政府関係法人については例えば宇賀[2000b]参照)。

¹¹ これらの地方政府は州政府によって創造されるものであり、 地方自治体 (municipality : 地域住民の要求に基づいて州が憲章を付与することにより創設されるもので、法人格と自治権をもつ。市町村等がこれに含まれる) と、 準地方自治体 (quasi-municipality : 州の代理機関として地域住民の意思に関係なく設立され、自治権も制限されたもので、郡、タウンシップ、特別区等がこれに含まれる) に大別される (詳細は若林[1987]、橘[1995]等を参照)。

からである。それまでは、どのような公的主体に適用される会計基準をいずれの機関が設定するかについて明確なルールがない、あるいは、そうしたルールはあっても、基準設定に至る手続が不透明であったり、設定された基準が遵守されないといった状態が続いていた。しかし、そうした状況が公的主体の財務状態の透明性や比較可能性等を阻害し、財政悪化の一因となっているとして問題視され、公会計基準の設定および適用のあり方を巡って議論が展開された。その結果として、今日のような体系が形成されるに至った。以下では、こうした現行制度の形成に至る歴史的経緯について概観する。

イ．1970年代までの状態

公的主体のうち、連邦執行機関にかかる会計基準の設定権限・責務は、1921年「予算・会計法」(Budget and Accounting Act)により GAO¹²が設立されて以来、GAO に付与されており¹³、実際、GAO により多数の財務報告に関するマニュアル等が公表されていた。代表的なものとして、1978年に公表された「連邦政府機関が作成する指針に関する GAO の基本方針およびこれに基づく手続についてのマニュアル；タイトル 2 会計」(“GAO Policy and Procedures Manual for Guidance of Federal Agencies；Title 2 - Accounting”)があり、各連邦執行機関は、このマニュアルに則って財務報告に関する指針を作成することが推奨されていた。しかしながら、その一方で、各連邦執行機関の長には、1950年に制定された「予算・会計手続法」(Budget and Accounting Procedures Act)によって、所管機関の財務報告および内部統制システムを、所管機関の特徴等を踏まえて独自に構築する責任および権限が与えられていた。しかも、GAO 基準の遵守は法律上の義務ではなく、執行機関の独自のシステムが GAO 基準に整合的でない場合でも、不遵守に対するペナルティがなかったため、実際には、ほとんどの GAO 基準が多数の連邦執行機関によって無視されるか、部分的にしか導入されないといった事態が生じていた。また、連邦財務管理に関する主要機関である OMB¹⁴や財務省¹⁵も、しばしば GAO 基準に反対したり、内容の変更

¹² GAO は、立法府の附属機関であるが、立法府をはじめ、他の連邦機関から関与を受けない独立機関 (independent agency) として位置づけられている。

¹³ 厳密には、権限・責務を付与されている主体は会計検査院長であるが、本稿では、他の機関に関する記述も含め、便宜上、各機関の長と機関を特に区別せずに、機関名のみで記述する。

¹⁴ 1921年「予算会計法」により財務省内に設置された予算局 (Bureau of the Budget : BOB) が 1970年に改組されて設立された機関。改組後は、財務省から分離されて大統領府直轄の機関となっており、各連邦政府機関に対する予算配賦等につき責任を負う。

¹⁵ 1789年に設立され、政府の財務管理およびこれに関する会計報告等について責任を負う。

を求めたりしたほか、GAO に連邦政府会計基準の設定権限を付与した議会自身も、しばしば GAO の公表物を無視することがあったとされている¹⁶。

この間、州・地方政府にかかる会計基準については、「全米全国都市会計委員会」(National Committee on Municipal Accounting：1934～41年)、「全米政府会計委員会」(National Committee on Governmental Accounting：NCGA、1948～74年)、および「全米政府会計審議会」(National Council on Governmental Accounting：新NCGA、1974～84年)によって、設定されていた。これらの委員会・審議会は、いずれも都市財務官協会(現在の政府財務官協会¹⁷)の支援下に設立された任意の研究協議組織であり、すべての州・地方政府に適用可能な会計原則の整備を意図していた。実際、NCGA が1968年に公表した「政府会計、監査および財務報告」(“Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting”：GAAFR)や、新NCGA が1979年に公表した基準書第1号「政府会計および財務報告原則」(Statement 1：“Governmental Accounting and Financial Reporting Principles”)¹⁸は、州・地方政府単位の財務報告にかかる監査における「一般に公正妥当と認められた会計原則」(generally accepted accounting principle：GAAP)に合致するものとして米国公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants：AICPA)より正式に承認されていた。なお、NCGA が新NCGA に代置されたのは、NCGA が常設の組織でなく、これをサポートするスタッフもいなかった点が問題視されたことによる。新NCGA は、常設の組織であり、州・地方政府の財務担当官、公認会計士、会計学者、財務省およびGAOの担当官等、併せて21名の専門家から構成されており、専門のスタッフも置かれていた¹⁹。

また、非営利組織体にかかる会計基準については、AICPA や非営利事業に関連した業界団体等が中心となって設定していたが、その数は少なく、業界別の基準にとどまっていた²⁰。こうした背景には、非営利組織体の財務報告に対する

¹⁶ Tierney[2000]参照。

¹⁷ 政府財務官協会(Government Finance Officers Association)とは、米国およびカナダにおける州・地方政府の財務管理に何らかのかたちで携わった経験をもつ者より構成される団体であり、州・地方政府における財務管理、会計報告、予算編成等についての専門的なアドバイスを行うことを目的としている。その会員には、州・地方政府の財務管理に何らかのかたちで携わった経験をもつ者であれば、誰でもなることができるとされている。

¹⁸ 1968年のGAAFRを、AICPAから指摘された問題点を踏まえて修正したもの。

¹⁹ 橘[1995]参照。

²⁰ 例えば、AICPAより、「病院の監査ガイド」(1972年)、「大学の監査ガイド」(1973年)等が出されていた。

関心がそもそも低かったことも一因であるが、非営利組織体における財務報告については、非営利組織体の事業内容や運営方法の多様性等から、統一的な会計基準ないし財務諸表体系の設定は困難であると考えられていたことによるとされている²¹。

他方、営利企業にかかる会計基準の設定権限については、1933年証券法（Securities Act）および1934年証券取引所法（Securities Exchange Act）によって証券取引委員会（Securities and Exchange Commission：SEC）に与えられているが、1938年以来、SECは会計基準の設定を直接行わず、会計実務において実質的な権威ある支持（substantial authoritative support）を受けている会計基準を支持するとのスタンスをとっている（SEC会計連続通牒第4号）²²。これに基づき、企業会計基準は、民間組織であるAICPAが中心となって設定されてきた。具体的には、1938年から1959年までは会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure：CAP）が、1959年から1973年までは会計原則審議会（Accounting Principles Board：APB）が会計基準を設定してきた（いずれもAICPAの常設委員会）。

ところが、APBによる会計基準の設定に対しては、1972年にAICPAより公表された「会計原則の設定に関する研究報告書」（“Report of the Study on Establishment of Accounting Principles”：通称「ホイート委員会報告書」）²³において、メンバーが有志（無給）であり、財務面で母体会計事務所に依存していたために、被監査企業やその他の関係者から圧力を受けないという意味での独立性に疑問があること、メンバーが非常勤であるため、基準設定作業を継続的、集中的にできず生産性が低いこと、メンバーがAICPA会員に限定されているため、見解が偏りやすいこと、等で問題であるとされ、常勤かつ有給のメンバーから構成される独立の会計基準設定機関の設立が主張された。これを受けて、1972年、AICPA、米国会計学会、投資管理・研究調査協会、財務担当重役協会、管理会計協会の5つの支援組織によって、財務会計財団（Financial Accounting Foundation：FAF）が設立された²⁴。FAFは、デラウェア一般会社法に基づく非営利法人であり、内国歳入法§501(c)(3)の趣旨（専ら慈善的、教育的、科学のおよび学術的活動を行うこと）に従い、現存するすべての組織から独立した民間組織として位置づけられた。そして、翌年の1973

²¹ 若林[1997]参照。

²² 詳細は、広瀬[1993]、企業財務制度研究会[1994]、古市[1999]等を参照。

²³ 同報告書については、鳥羽・橋本[1997]によって邦訳されている。

²⁴ 現在は、さらに支援組織が拡大している。

年、FAFの傘下組織としてFASBが設立された。同年、FASBは、SECより、企業会計基準の設定機関としての支持を獲得した(SEC会計連続通牒第150号)。

ロ．1970年代末～80年代前半の改革　GASBの設立

こうした中、1970年代後半に多発したニューヨーク市などの大都市における財政状況の悪化等を背景に、州・地方政府の財務管理情報について透明性の改善を求める声が高まり、的確かつ透明性の高い財務情報を提供し得る会計基準を設定するためには、上述のような新NCGAでは、組織の独立性が曖昧な点や、基準設定手続が不透明であるなどの点で問題があることが指摘されるようになった²⁵。また、連邦政府の財務報告に対しても、その財務状態や運営成果を的確かつ十分に表示していないのではないかといった指摘が強まっていた。さらに、非営利組織体の財務報告に関しても、それまでの業種別基準では業種間の会計処理に不整合な部分が多いため、財務報告の利用者の理解可能性にマイナス効果を及ぼすなどの弊害が指摘され、非営利組織体にかかる統一かつ質の高い会計基準設定への要請も高まってきた²⁶。

この間、企業会計については、上述のとおり、1973年以降、資金および人事の両面において独立した組織であるFASBにより、公開主義に基づく適正手続(デュー・プロセス)に則って会計基準が設定されていた。そこで、公会計においても、こうした企業会計と同様の基準設定機関や設定手続を確立する必要があるのではないかが議論されるようになった。こうした動きを受けて、発足当初は専ら営利企業の会計基準の問題だけを検討対象と考えていたFASBも²⁷、1977年、営利企業以外の組織体の会計問題を検討テーマとして掲げ、ハーバード大学のアンソニー教授に、そうした組織体にかかる財務報告の目的に関する研究を委託した。

このようにして、FASBは企業会計基準を設定する傍ら、公会計問題の検討プロジェクトを本格的に開始したわけだが、かかるプロジェクトは、当初は、企業会計に関するプロジェクトと別々に進められた。すなわち、FASBは、営利企

²⁵ 橘[1995]参照。

²⁶ 若林[1997]参照。

²⁷ FASBのあらゆる会計基準設定プロジェクトの出発点は、1973年にAICPAより公表された「財務諸表の目的」(通称「トゥルーブラッド委員会報告書」)にあるとされているが、同報告書は、営利企業のほか、政府機関や非営利組織体もその対象に含めていた。ところが、FASBは設立当初、営利企業の財務報告目的の検討に焦点を置き、政府機関や非営利組織体の財務報告目的については結論を導き出す意図はもっていなかったとされている(SFAC 4 par.57-58)

業のみを対象とした概念ステートメントとして、1978年11月に「財務会計概念書（Statement of Financial Accounting Concepts：SFAC）第1号「営利企業の財務報告の諸目的」（“Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises”）、1980年5月にSFAC第2号「会計情報の質的特徴」（“Qualitative Characteristics of Financial Accounting Information”）、1980年12月にSFAC第3号「営利企業の財務諸表の構成要素」（“Elements of Financial Statements of Business Enterprises”）を公表した後、非営利組織体を対象とした概念ステートメントとして、1980年12月にSFAC第4号「非営利組織体の財務報告の諸目的」（“Objective of Financial Reporting by Nonbusiness Organization”）を公表している。もっとも、このように両者を区別して検討したのは、FASBが財務報告の目的やその財務報告に要求される会計情報の質的特徴等の考え方において、非営利組織体と営利企業とで異なると考えていたからというよりも、1977年に非営利組織体会計に関するプロジェクトを開始した時点において、すでに企業会計に関するプロジェクトがかなり進んでいたため、その範囲に非営利組織体を含めてプロジェクトを遅延させるよりは、別途、時間をかけて非営利組織体領域の諸問題を徹底的に探求したほうがよいと判断したことによるものと説明されている（SFAC 4 par.60）。事実、その後、非営利組織体の財務報告の目的について検討が行われた結果、非営利組織体にかかる会計概念フレームワークに関するプロジェクトと営利企業にかかる同様のプロジェクトは統合して行うべきとの結論に至っている²⁸。

ところで、FASBは営利企業以外の会計に関する検討を行うに当たり、その範囲を非営利組織体のみならず、州・地方政府や連邦政府まで含めて考えており、SFAC 4の公開草案段階では、これらの政府に対する適用例をも検討していた。すなわち、FASBは、政府会計における財務報告の究極的な目的は企業会計と同様であり、FASBの設定する概念ステートメントをこれらの政府機関に適用できないとする理論的根拠は見当たらないとして、政府機関にも適用される概念フレームワークの構築を念頭に置いていた（SFAC 4 par.3）。しかしながら、連邦政府にかかる会計基準の設定については、連邦法上、GAOに権限が帰属する旨が明記されており、そうした権限の帰属の変更は連邦議会の決定に委ねられているため、SFAC 4等の連邦政府への適用は当面の検討対象から除外されること

²⁸ その結果、専ら営利企業を対象として設定されたSFAC 2とSFAC 3は、1985年12月にそれぞれ非営利組織体をも含めるかたちで修正された。具体的には、SFAC 2は一部修正にとどまったが、SFAC 3については、非営利組織体と営利企業の両者を対象にしたSFAC 6「財務諸表の構成要素」（“Elements of Financial Statement”）を新たに作成したうえで廃止された。ただ、財務報告目的に関する概念フレームワークについては、現在でも、営利企業を対象にするもの（SFAC 1）と非営利組織体を対象にするもの（SFAC 4）との2本立てになっている。

となった²⁹。また、州・地方政府にかかる会計基準の設定方法を巡っても、上述のような FASB の見解に対しては、政府会計と企業会計とは目的が異なるうえ、それぞれに固有の問題を考慮する必要がある等の理由から、FASB のような会計基準の設定機関および設定手続を設けるとしても、FASB とは別の機関や手続を設けたほうがよいとの意見もあり、議論が紛糾した。そこで、FASB は、州・地方政府にかかる会計基準の設定を誰が担うべきかといった問題が解決するまで、SFAC 4 等を州・地方政府にも適用すべきかどうかについての最終的な決定を延期することとした (SFAC 4 par.3)。

こうした状況の中、FAF、AICPA、都市財務官協会、州監査官・検査官・財務官協会、GAO、州・地方公務員の代表機関等により、州・地方政府にかかる会計基準の設定機関・設定手続のあり方について協議がもたれた。その結果、1982 年 11 月、FASB の上層機関である FAF の傘下に、州・地方政府に適用される会計基準の設定を専門に担う機関を、FASB の例に倣って設ける方針で合意がなされた。かかる結論に至るまで、実に 4 年以上かかっており、その過程で最も論点となったのは、こうした機関の独立性をいかに確保するかであったとされている³⁰。こうして、1984 年に GASB が設立され、州・地方政府にかかる会計基準の設定作業は、新 NCGA および AICPA から GASB に完全に移譲された。

また、GASB の設立と同時に、GASB と FASB の管轄につき「組織に関する合意」(Structural Agreement) がなされ、州・地方政府の活動や取引にかかる会計基準については GASB が設定し、それ以外については FASB が担当することが明確にされた。さらに、それを再確認した 1989 年 11 月の「管轄決定」(Jurisdiction Determination) により、GASB と FASB は、各自の管轄における報告主体に適用される会計基準の設定において第一次的責任 (primary responsibility) を担い、他方の審議会による意見表明 (基準書等) は、第一次的責任を負う審議会がその管轄に属する報告主体についても適用することを明示的に指定しない限り、強制されないとされた。因みに、特別な活動または取引に関する GASB の基準がない場合や、病院や大学のように同一業種間で政府保有のものと民間保有のものとが混在するような場合については、州・地方政府保有のこうした主体にかかる会計基準を GASB が別途策定しない限り、基本的には FASB の基準が指標になり³¹、GASB と FASB のいずれの管轄に属する

²⁹ FASB は、SFAC 4 の中で、「FASB としては、本ステートメントにおける基本目的を連邦政府による財務報告に適用できないとする概念上の理由は見当たらないが、その決定は他の機関の責任に属すると認めるものである」(par. 3 脚注 1) としている。

³⁰ 若林[1987]参照。

³¹ 例えば、州・地方政府が保有する大学については、GASB 設立後も、AICPA の「大学の監査

か明らかでない場合は、FAF の理事会が決定することとされた³²。なお、GASB および FASB は、AICPA 規則 § 302 においても、それぞれの管轄における会計基準の設定機関として正式に認知された。

なお、連邦政府会計基準の設定機関・設定手続を巡る問題は、GASB と FASB の管轄を巡る上記議論から除外されていたわけだが、前述のように、当時、連邦政府の財務報告に対しても、その財務状態や運営成果の不透明性が問題視されていた。その背景の 1 つに、前述のような各連邦執行機関による GAO 基準の不遵守があったとされている。そこで、GAO 基準の遵守性を高めるべく、1982 年に「連邦管理者財務保全法」(Federal Managers' Financial Integrity Act) が制定された。同法により、各連邦執行機関の長は、毎年、当該機関および所管機関の会計・内部統制システムが法律上の規定や GAO の定める原則・基準に適合しているかどうかを自己評価し、その結果を議会および大統領に報告することが義務づけられた。そして、かかる評価のためのガイドラインを OMB が作成することとされた。もっとも、連邦執行機関による GAO 基準の遵守は、同法制定前と同様、法律上の義務とされていなかったこと等から、同法施行後も画期的な改善はみられなかったといわれている³³。

八．1980 年代末～90 年代における改革 FASAB の設立

こうした中、1980 年代末の深刻な連邦財政危機が発端となって、GAO 自身をはじめとして多方面から、GAO 基準を議会や連邦諸機関が事実上無視していることに対する批判が一層高まった。例えば、1989 年 9 月に AICPA より出さ

ガイド」をベースとした FASB 基準が適用されていたが、1991 年 10 月に GASB より政府会計基準書(Statement of Governmental Accounting Standards:SGAS)第 15 号が公表され、FASB 基準のほかに、ガバメント・モデルによる会計基準(具体的には GASB の前身組織である新 NCGA が 1979 年に設定した Statement 1)の適用も認められるようになった。さらに、1999 年 11 月には、GASB より SGAS 35「公立大学の基本財務諸表」が公表され、州・地方政府保有の大学については、2001 年 6 月以降、年間歳入規模に応じて段階的に、同 GASB 基準が適用されることとなった。なお、FASB と GASB の管轄を巡る議論については、例えば FAF and GASAC[1989]参照。

³²こうした管轄決定がなされるまで、FASB は、非営利組織体の定義として、政府と非政府機関の両方を含める意味で“Nonbusiness Organizations”という用語を用いていたが、管轄決定後に出された SFAC 6 の改訂公開草案以降、政府機関を除く非営利組織体に焦点を当てることを明確にするために、“Not-for-Profit”という用語に替えたとされている(池田[2000])。もっとも、SFAC 4 における「非営利組織体に適用されるものとして設定する概念フレームワークや会計基準が政府機関について適していないとする説得的な根拠はない」とのフレーズは、依然として削除されていない。

³³ Tierney[2000]参照。

れた「討議用メモランダム：連邦財務管理 課題と対策」(“ Discussion Memorandum : Federal Financial Management Issues & Solutions ”) は、その後の抜本的な連邦政府会計制度改革の足掛かりとなった。

同メモランダムは、当時の連邦財務管理および連邦政府会計制度の主要な問題点として、GAO が会計基準を設定しているにもかかわらず、財務省、OMB および各連邦執行機関等がそれに反対し、大半を適用していない点を挙げ、そうした不遵守が生じた原因として、基準設定の過程において、会計基準の影響を受ける団体のコンセンサスを形成するのに必要不可欠な自由かつオープンな議論の場が提供されていない、すなわち、基準設定におけるデュー・プロセスが欠如していること、すでに公表された基準の中には、連邦政府特有の目的や性質、環境等を見逃したものがあつたこと、等にあると指摘した³⁴。そのうえで、同メモランダムは、当時の連邦財務管理および連邦政府会計制度の具体的な問題の要因を以下の4つの視点から纏め、それぞれにつき解決策を提案した。

< 問題の要因 >

国の予算および財務問題に従事し、全責任を負う首席財務官がいない

現行の会計基準や会計実務、手続は連邦政府特有の状況に適合していない可能性があるほか、政府全体あるいは各連邦機関において整合的に適用されていない

各連邦機関の財務諸表は不統一であり、政府全体で比較不可能

多くの州・地方政府や公営企業 (publicly owned companies) 等については、毎年監査を受けることが法律で要求されているが、連邦政府の財務諸表には、そうした監査が要求されていない

< 提案 >

連邦政府に常任の首席財務官を設置し、財務管理上の責任を負わせる

多くの連邦機関に適用される財務報告の整合的な規準 (criteria) を設定し、これに政府の支持 (governmental adherence) を与える

政府の財務状態および運営結果につき、統一的で信頼できる財務諸表を毎年作成し、公表する

連邦政府の財務諸表についても、毎年監査を行う

こうした GAO や AICPA をはじめとする各界の要請を受け、1990 年、連邦政府の活動にかかる財務管理・評価にとって不可欠な財務情報を、信頼し得るかたちで、また時系列的および横断的に比較可能なものとしてタイムリーに提供することを可能とするような統一的な財務報告システムの構築を目指して、

³⁴ AICPA 報告書の概要については Tierney[2000]参照。

「首席財務官法」(Chief Financial Officers Act : CFO 法) が制定された。そして、同法により、米国史上はじめて、各連邦執行機関が構築・維持する会計・内部統制システムは、「適切な会計報告基準」(applicable accounting and reporting standards) に準拠したものでなければならないことが法律上義務づけられるようになった。

また、CFO 法は、従来、各連邦執行機関における会計・内部統制システムの構築・維持に関する責任の所在が不明確であったことが適正な連邦財務管理の障害要因となっていたとの批判に応えるべく、一定の連邦執行機関に対し、首席財務官 (Chief Financial Officers : CFO) の設置を義務づけた³⁵。各 CFO は、適正な会計・内部統制システムの構築・維持につき全責任を負うほか、会計情報と予算情報の集約化 (integration) を図らなければならないとされた。すなわち、CFO 設置前は、予算に関する権限と財務報告に関する権限とが分断されており、財務報告は予算の作成および執行とは無関係のものとして扱われていたが、それらを連関させることが要求されるようになった。

加えて、CFO 法により、パイロット的に 10 の連邦執行機関に対して、毎年、財務会計に関する年次報告書を作成し、「独立した監査」(independent audit : 以下「独立監査」という)³⁶を受けたうえで、議会および大統領に提出するとともに、国民に公表することが義務づけられるようになった。そして、かかる年次報告書を作成する際の会計基準を「適正な会計財務報告原則 (applicable accounting and financial reporting principles and requirement)」³⁷に合致する形式・内容で設定する権限および責務が、OMB に付与されることとなった (31 USC 3515(d))。

³⁵ CFO は、省および大規模の庁については大統領により、小規模の庁および局については当該機関の長により任命されることとなっており、上院の助言と同意の下、あるいは大統領の指示を受けて、それぞれの機関の長と協議しながら任務を遂行する (31 USC § 901(a))。

³⁶ 「独立監査」とは、いかなる機関、団体等からも独立した主体によってなされる監査であって、監察総監 (Inspector General) が任命されている機関においては監察総監が、それ以外の機関においては独立した外部監査人 (independent external auditor) が行うこととされている。なお、監察総監とは、1978 年「監察総監法」に基づき各省庁や大規模な連邦執行機関等に設置されている者であり、所管機関に対する会計検査の実施、所管機関の業務改善や不正防止・発見等に必要調査の実施、所管機関の有するすべての情報、書類、記録等へのアクセス、調査等に必要人材と資源の独自の調達・管理、あらゆる連邦・州・地方政府機関に対する直接的な援助要請、等の権限が認められている。こうした監察総監の行動に対しては、取得した情報や意見を OMB の事前審査を経ることなく直接議会に報告することを認めたり、正当な理由がない限り解任されないとすること等を通じて、独立性の確保が図られている (監察総監制度の詳細については、佐伯[1998]を参照)。

³⁷ ここでいう「適正な会計財務報告原則」は、企業会計でいうところの GAAP に相当するものである (ゆえに Federal-GAAP とも呼称される)。

もっとも、GAO の会計基準設定にかかる権限および責務が完全に失われたわけではなく、GAO において、引続き、大統領（実際には OMB）および財務省と協議のうえ、連邦執行機関が遵守すべき会計原則・基準を設定する権限および責務が留保された（31 USC 3511(a)）。具体的には、連邦政府会計基準を公式に設定・公表するためには、OMB のみならず、GAO および財務省の承認が要件とされているなど、連邦執行機関が遵守すべき会計原則・基準の設定に対する GAO の関与が残された。

なお、CFO 法によって、連邦執行機関に適用される会計基準の第一次的な策定権限および責務が GAO から OMB に移譲されたのは、同法の制定過程において、司法省から、連邦執行機関に強制適用される会計基準を立法府に属する機関に設定させるのは、執行府内部の立法的管理政策（legislative management policy）を立法府が強制することになり、憲法上認められるのかといった懸念が示されたことも影響しているのではないかとされている³⁸。そうした中、引続き GAO にも会計基準の設定権限が留保され、上述のような承認権限等が付与された理由については、かかる権限が従来 GAO に帰属していたといった歴史的経緯や、管轄問題が最終決着をみなかったこと等も考えられるが、連邦執行機関に適用される会計基準を連邦執行機関自らに設定させることによる問題（恣意性の介入等）への懸念等から、立法府と執行府の双方を関与させることで、相互牽制機能を働かせることにより、客観的かつ中立的な財務報告システムや会計基準の構築を担保しようとしたものと考えられている。

さらに 1990 年 10 月には、GAO、OMB および財務省の合意（Memorandum of Understanding：MOU）により、連邦政府会計基準の実質的な設定機関として FASAB が創設されることになった。ここでの仕組みは、連邦政府会計基準の設定を固有の任務とする組織を設置し、基準設定手続に関しデュー・プロセスをとり入れている点等において、基本的には FASB や GASB の例を参考にしたものと考えられるが、独立した機関として設置するのではなく、連邦政府会計制度の構築に関する主要な権限機関である GAO、OMB および財務省（以下、「スポンサー機関」）の合同の諮問機関とし、FASAB の作成した会計基準案が公式に基準化されるためにはすべてのスポンサー機関の承認を要するとした点等において、FASB や GASB と異なる制度設計がとられた³⁹。

³⁸ Tierney[2000]参照。

³⁹ このように、FASAB が立法府と執行府の合同の諮問機関として設置され、連邦政府会計基準が公式に基準化されるためには、すべてのスポンサー機関の承認を得る必要があるとされたのも、上述のように、立法府と執行府の相互牽制機能を働かせるための工夫の 1 つと考えられる。

こうした FASAB による連邦会計基準の設定は、当初は単に上記スポンサー機関の「合意」に基づくものに過ぎなかったが、1996 年「連邦財務管理改善法」(Federal Financial Management Improvement Act)⁴⁰において、連邦政府が準拠すべき会計基準の実質的な設定機関として FASAB が言及されたことによって、法律上の「お墨付き」を得たといわれている。さらに 1999 年には、FASAB は、AICPA により、連邦政府機関に適用される会計基準を設定する唯一かつ公式な機関として正式に認知された (AICPA Code of Professional Conduct § 203)。

(3) 各現行制度の概要

ここでは、(1) でみた公会計制度の区分に従い、それぞれの制度につき、財務報告にかかる制度的枠組み、会計基準設定機関の概要、会計基準の設定手続、財務報告の目的等を中心に概観する⁴¹。

イ．連邦政府会計制度⁴²

(イ) 制度的枠組み

現在、連邦政府会計制度を構築・維持する権限および責務は、主に GAO、OMB および財務省に付与されており (31 USC 3511 (a) ~ (d))⁴³、連邦法上、それぞれの役割分担が明確に定められている。このうち、連邦執行機関に適用される会計基準の策定については、前述のとおり、1990 年の CFO 法制定以来、OMB が第一次的な責務を負っており、「適正な会計財務報告原則」に合致する形式・内容で会計基準を設定することとされている (31 USC 3515(c))。そして、これに基づき、現在、OMB 通達 (Circular) として「OMB 連邦政府会計概念・基準書」(“OMB Statement of Federal Financial Accounting Concepts and Standards”) が出されている⁴⁴。

⁴⁰ 同法は、フルコストの算出、既存の債務と偶発債務を含む債務全体の認識、連邦政府の財務状態の正確な報告等を通じて、連邦政府の予算や会計手続、ひいては連邦財務管理の質をより向上させることを目的としたものである。

⁴¹ 各制度における会計基準の設定機関および設定手続の比較については、後掲の別表 2 を参照。

⁴² ここでの記述は、Tierney[2000]、若林[1987]、日本公認会計士協会公会計特別委員会編[1988]、橘[1995]、山本[1999]、岸[1999]、廣田[2000]および FASAB のホームページを主に参照した。

⁴³ GAO は、司法府 (但し、最高裁判所を除く) が従うべき会計報告の様式や手続についても定めることが可能 (may) とされている (31 USC 3511(c))。

⁴⁴ 因みに、予算会計に関する報告システムや会計基準については、GAO のほか、財務省が設定

もっとも、同「概念・基準書」の実際の設定作業は OMB 自身が行うのではなく、前述のとおり、FASAB に委ねられている。FASAB は、GAO、OMB および財務省（スポンサー機関）の合同の諮問機関として設置されており、その作成した基準案が公式の連邦政府会計基準となるためには、すべてのスポンサー機関の承認が必要とされている。また、正式な公表も GAO と OMB が共同で行うこととされているなど、OMB 単独では会計基準を設定できないような仕組みがとられている。これは、前述のように、会計基準の設定において立法府と執行府の双方を関与させ、相互牽制機能を働かせることによって、客観的かつ中立的な会計基準の設定を担保しようとしたものと考えられている。

なお、連邦政府に適用される「適正な会計財務報告原則」に合致する会計基準等については、OMB Bulletin 97-101「連邦政府機関の作成する財務諸表の様式および内容」(“ Form and Content of Agency Financial Statements ”)において図表 2 のような階層構造が示されており、これが現在の公式見解とされている。

できるとされており (31 USC 3511、3513(b))、GAO としては、財務省が設定した基準等が連邦政府会計にかかる諸原則と整合的であり、適切であると判断した場合には、それを承認しなければならないとされている (同 3513(c))。こうした規定に基づき、現在、財務省より予算会計報告のためのガイドラインとして「財務省・財務マニュアル」(“ Treasury Financial Manual ”)が出されており、各連邦政府は、これに従って予算会計報告を作成し、財務省に提出することが要求されている (同 3513(a))。財務省は、これらの情報を基に「中央勘定」(central accounts)を作成し、その内容を日次、月次、年次ベースで公表する。また、財務省は、連邦政府全体の財務運営にかかる報告書 (同 3513(a)) の一部として、各機関から報告された財務情報を基に連邦政府全体の予算会計にかかる年次報告書を作成し、議会に報告しなければならない (31 USC 331(a))。

図表2 連邦政府に適用される「適正な会計財務報告原則」に合致する会計基準等の階層構造

第1カテゴリー	・ OMB、GAO、財務省が合意し、OMB と GAO が共同で公表した各種基準
第2カテゴリー	・ 上記基準に関する解釈指針で、OMB Circular A-134「財務会計原則および基準」(“ Financial Accounting Principles and Standards ”) による手続に基づいて OMB より公表されたもの
第3カテゴリー	・ OMB の公表する Bulletin において示された会計様式および内容に関する基準で、当該財務諸表の作成期間において有効なもの
第4カテゴリー	・ 権威ある会計基準設定機関 (authoritative standard setting bodies) およびその他の権威ある源泉から公表された会計原則で、上記3順位までの基準等にはないもので、財務諸表の有用性を向上させるもの

(口) FASAB の概要および会計基準の設定手続

a . FASAB の法的位置づけ、メンバー

上述のとおり、FASAB は GAO、OMB および財務省 (スポンサー機関) の合意 (MOU) により設置された「連邦諮問委員会法」(Federal Advisory Committee Act) 上の諮問委員会⁴⁵である。したがって、後述の GASB や FASB と異なり、独立した法人格を有しておらず、その権能も勧告機能に限定されている。

FASAB のメンバー、組織構成、勧告手続等については、現在、1999 年 9 月に MOU を改訂するかたちで策定された「手続規則」(“ Rules of Procedure ”)

⁴⁵ 連邦諮問委員会法上の諮問委員会には、法律等により設けられたもの、大統領により設けられ、または利用されるもの、1 ないし 2 以上の行政庁により設けられ、または利用されるもの、が含まれるとされており、FASAB は に該当する。なお、法律によって諮問委員会を設立する場合、その立法に際しては、その目的を明確に規定し、異なる見解がバランスよく公平に反映されるような人選がなされるようにし、勧告が、任命権を有する行政庁や、特別の利益団体により不適切な影響を受けず、諮問委員会の独立の判断の結果となるよう配慮し、必要な範囲で、支出、報告書提出期日、委員会の存続期間、報告書等の出版に関し規定し、諮問委員会の適切なスタッフ確保および目的達成に必要な予算が保障されるような規定を設けなければならないとされている (5 条) 。また、法律によって設立するかどうかにかかわらず、諮問委員会に対しては、上下両院の各常任委員会による継続的な審査に服するとともに、設立日から起算して 2 年経過した時点で原則として廃止されることとなっており、存続させるためには、法律で別段の定めを設けるか、期間経過前に更新の手続が必要とされている。以上のような連邦諮問委員会法の内容については宇賀[2000a]参照。

が定めている。これによると、FASAB のメンバーは 9 名とされており、任期は 2 年（再選は 2 回まで可能で最長 6 年）、非常勤となっている。

9 名のメンバーは、連邦政府メンバー（Federal members）6 名と非連邦政府メンバー（non-Federal members）3 名から構成される。具体的には、前者は GAO、OMB、財務省、議会予算局（CBO）、内務関連機関（civilian agencies）、防衛あるいは外務関連機関（defense and international agencies）よりそれぞれ 1 名ずつとされており、また後者は、財界、会計実務界、学界の中から 3 名と定められている。これらのうち、GAO、OMB、財務省および CBO のメンバーは、各機関の長により任命され、各機関の長の指示の下で任務を遂行する。非連邦政府メンバーを含むそれ以外のメンバーは、FASAB のスポンサー機関（GAO、OMB、財務省）によって選任される。スポンサー機関は、これらのメンバーの選任に当たり、広範なバックグラウンドから候補者を探ること、各個人の(a)職歴、(b)連邦政府機関における連邦財務管理に関する実績、(c)連邦政府にかかる財務報告および財務管理に関する専門知識等を考慮すること、非連邦政府メンバーの選出に当たっては FASAB 議長により招集されたパネルによる推薦を考慮すること、が要求される。

議長は、スポンサー機関が非連邦政府メンバーの中から選任する。議長は、FASAB におけるプロジェクトや審議案件の優先順位の決定、年次報告の準備のほか、事務局長やその他のメンバーと協議のうえ、各種のタスク・フォースや委員会等を設置し、それらのメンバーを指名する。また、特定の機能や任務を FASAB のスタッフやタスク・フォースに付与したり、事務局長と協議のうえリサーチ・プロジェクトを承認する権限等が認められている。

なお、FASAB の運営は、FASAB メンバーのうち、スポンサー機関の代表者 3 名と議長によって構成される運営委員会（Administrative Steering Committee）が行う。運営委員会は、事務局長の提案した採用人事につき承認したり、年間予算の作成等について監督する。同委員会の会合の様子は、原則として連邦行政命令集（Federal Register）に掲載され、一般に公開される。

b . 会計基準設定手続

FASAB の審議は、FASAB 自身が必要と認めたとき、あるいはいずれかのスポンサー機関の要請に基づいて開始される。FASAB は、設立趣旨書（mission statement）において、会計基準の設定に当たり、以下の点を厳守することが要求されている。こうした要請は、客観的かつ中立的な会計基準を設定するために不可欠のものと考えられている。

連邦政府の財務情報の主要な利用者とその利用目的を明確にすること。

そうした利用者のニーズに対応し、さらに理解可能性、目的適合性および信頼性といった主要な要請を満たすかたちで財務報告の有用性を向上させるような会計基準および原則を勧告すること。

中央政府の財務関連機関に基準の導入を勧告すること。

財務報告に含まれる情報に対する一般の理解を向上させること。

コストを上回る便益が想定される場合に限り、基準や原則の勧告を行うこと。

設定した基準の効果を検討し、必要な場合には改訂を勧告すること。

公開、中立かつ公平な議論が可能となるような手続に則り、アカウントビリティおよび意思決定への有用性といった財務報告の利用者の要請を考慮すること。

会計基準設定過程のあらゆる局面において、一般の幅広い層からのオープンかつタイムリーな議論参加を助長するような設定手続を整備すること。

会計基準設定手続が客観的かつ中立的であることにより、勧告する会計基準に基づいて提供される情報が可能な限り連邦政府活動の成果を忠実に表わすものであること。「客観的かつ中立的」とは、偏見がなく、特定の利害関係者の利益のみを反映することが排除されていることを意味する。

ここで、FASABの会計基準の設定手続についてみると、特に～の要請に応えるべく、公開主義に基づく適正手続（デュー・プロセス）がとり入れられている点が特徴となっている。具体的には、まず、会計基準案の作成に当たり、通常、タスク・フォースが設置され、実際にはこれがプロジェクトの企画や論点整理のほか、討議用資料、公開草案、ガイダンス等の作成等を行うが、かかるタスク・フォースのメンバーには、対象となるプロジェクトに関連した専門知識や見識を有する者であれば誰でもなることができ、人数の制限もないとされている。これにより、幅広い観点からの意見集約が図られている。また、基準化に先立ち、必ず公開草案を作成してパブリック・コメントを求め、コメントを吟味した後でなければ最終案を採択してはならないとされている。さらに、FASABの会合は原則として公開⁴⁶とされており、誰でも傍聴できる。このため、

⁴⁶ 例外として、人事規程に関連する場合など、いわゆるサンシャイン法で非公開が認められている事由（5 USC 552(b)）に該当すると考えられる場合は、FASABは、スポンサー機関に対して、会合の非公開を要求することができる。非公開の判断は、GAOが行う。その結果、会合の

会合はあらゆる層の利害関係人がアクセス可能な場所で行うことが要求されている。また、会合の議事録は公表されるほか、FASAB は適宜、公聴会を実施することとされている。このように、会計基準の設定手続における公開性、透明性を高め、幅広い利害関係人による参加と監視を可能とすることによって、客観的かつ中立的な会計基準の設定を実現し得ると考えられている。また、前述のように、FASAB のスポンサー機関を立法府と執行府の双方から構成し、基準化にはすべてのスポンサー機関の承認を要するとすることで相互牽制機能を働かせるようにしている点も、中立的な会計基準の設定に資するものであると考えられている。

なお、公開草案の公表や最終基準案の採択等には、FASAB 会合における過半数の賛成が必要とされる。議決権はメンバーのみが行使可能であり、代理行使は認められていない。こうして最終基準案が FASAB の過半数によって可決されると、その内容が GAO、OMB および財務省に送付される。これらスポンサー機関が基準案を受領した後、90 日以内（解釈指針や会計監査政策委員会作成のテクニカル・レポート⁴⁷の承認については 45 日以内）にいずれかのスポンサー機関が基準案を否決しない限り、最終基準として確定し、GAO および OMB より正式に公表（連邦行政命令集に掲載）される。これまで公表されたものとしては、3 つの「連邦財務会計概念書」（“Statement of Federal Financial Accounting Concepts”：SFFAC）と、18 の「連邦財務会計基準書」（“Statement of Federal Financial Accounting Standards” SFFAS）等がある（図表 3 参照）。なお、FASAB の設定する会計基準では、第一義的には政府執行機関が外部に報告するために作成する一般目的の財務報告（general purpose financial reporting：以下「一般目的財務報告」という）が念頭に置かれている（SFFAC 2 par.6）⁴⁸。

一部または全部が非公開とされる場合には、FASAB はその旨を明確な理由とともに、開催日の遅くとも 15 日前までに連邦行政命令集に掲載して公示しなければならないとされている。

⁴⁷ 会計監査政策委員会（Accounting and Auditing Policy Committee：AAPC）は、FASAB のスポンサー機関からの代表者各 1 名ずつと、CFO の代表者 3 名、監察総監の代表者 3 名および FASAB の事務局メンバー等から構成される常設の機関であり、既存の会計基準に関する解釈指針を出す権限が認められている（新しい会計基準の設定権限はない）。AAPC による解釈指針は、FASAB のレビューを経てスポンサー機関の承認を受けた後、テクニカル・レポートとして公表される。同解釈指針は、前掲の連邦政府に適用される「適正な会計財務報告原則」に合致する会計基準等の階層構造（図表 2）のうち、第 2 カテゴリーに位置づけられている。なお、AAPC についても会合の公開および議事録の公表がなされている。

⁴⁸ 一般目的財務報告とは、報告主体の外部にいる情報利用者の一般的あるいは共通のニーズを満たすための情報提供を目的とした財務報告をいい、特定のニーズを満たすための財務報告（例えば監督目的に基づく財務報告）や、報告主体内部の情報利用者に対する財務報告（例えば管理

図表 3 FASAB による連邦財務会計概念書および基準書

番号	タイトル	公表年月	適用開始
SFFAC (Statement of Federal Financial Accounting Concepts : 連邦財務会計概念書)			
SFFAC 1	連邦会計報告の目的	93 年 9 月	-
SFFAC 2	報告主体および様式	95 年 6 月	-
SFFAC 3	行政管理の議論および分析	99 年 4 月	-
SFFAS (Statement of Federal Financial Accounting Standards : 連邦財務会計基準書)			
SFFAS 1	特定資産および負債の会計	93 年 3 月	1994 年
SFFAS 2	直接貸付金および信用保証の会計	93 年 8 月	1994 年
SFFAS 3	棚卸資産および関連資産の会計	93 年 10 月	1994 年
SFFAS 4	行政管理上のコストに関する会計概念および会計基準	95 年 7 月	1998 年
SFFAS 5	連邦政府債務の会計	95 年 12 月	1997 年
SFFAS 6	有形固定資産の会計	95 年 11 月	1998 年
SFFAS 7	収入その他の財源にかかる会計	96 年 5 月	1998 年
SFFAS 8	補足的な受託責任報告	96 年 11 月	1998 年
SFFAS 9	SFFAS 4 の適用延期について	97 年 10 月	1998 年
SFFAS 10	内部使用ソフトウェアの会計	98 年 10 月	2001 年
SFFAS 11	有形固定資産会計の改訂 定義	98 年 12 月	1999 年
SFFAS 12	訴訟による偶発債務の認識	99 年 2 月	1998 年
SFFAS 13	SFFAS 7 の一部適用延期について	99 年 2 月	1999 年
SFFAS 14	繰延修繕費にかかる会計処理の改訂	99 年 4 月	1999 年
SFFAS 15	行政管理上の討議および分析	99 年 4 月	1999 年
SFFAS 16	有形固定資産会計の改訂 - 相続不動産のマルチ利用	99 年 7 月	2000 年
SFFAS 17	社会保険会計	99 年 8 月	2000 年
SFFAS 18	SFFAS 2 の改訂	00 年 5 月	2001 年

(八) 財務報告の目的および様式

a . 財務報告の目的

連邦政府会計の目的については、SFFAC 1 において、次の 4 点に関する情報を提供することとされている⁴⁹。

予算準拠性 (budgetary integrity)

財務報告利用者に対して、予算資源がどのように調達され、使用されたか、またその調達と使用が法の規定に合ったものかについてのアカウントビリティを果たし得る情報を提供するものであること。

財務報告) と区別される。

⁴⁹ 山本[1999]、岸[1999]参照。

運營業績

政府の資源管理の経済性・効率性および有効性（すなわち、報告主体のサービス努力、コスト、成果、その努力と成果の関連性、報告主体の資産・負債管理状況）について、財務報告利用者が評価できるような情報を提供すること。

受託責任

当該期間の行政運営と投資活動が国に対してどのような影響を与えたか、その結果として政府の財政状況がどのように変化し、また将来変化し得るかについて、利用者が評価するのに役立つ情報を提供すること。

財務管理システムと内部統制

利用者が政府の財務管理システムおよび内部統制が適正か否かを評価するのを支援すること。

以上からもわかるとおり、連邦政府会計の目的においてはアカウントビリティ⁵⁰の遂行が重視されている。すなわち、政府会計報告の2つの基礎的な価値（fundamental value）は、「アカウントビリティの遂行とその結果として実現される利用者の意思決定への有用性（“accountability” and its corollary, “decision usefulness”）」（SFFAC 1 par.71）にあるとされており、第一義の価値はアカウントビリティにあることが強調されている⁵¹。

b . 財務報告の様式

財務会計にかかる報告書の作成が要求される連邦政府機関の範囲等については、連邦法自体が大枠を定めている。FASABの勧告に基づき設定される連邦政府会計基準は、かかる連邦法の規定の枠内で、具体的な財務報告の様式や会計基準につき定めるものである⁵²。

連邦法上、連邦政府に要求される主な財務報告としては、CFO設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書等、政府関係法人による個別の年次運営報告書、OMBによるステータス・レポート、財務省による連邦政府全

⁵⁰ アカウタビリティの詳細については、1972年米国会計学会（AAA）報告書「公共部門に適用可能な会計諸概念に関する意見報告書」（菊池監訳[1986]）参照。

⁵¹ 岸[1999]参照。

⁵² FASABも、その概念ステートメントにおいて、「FASABは、いずれの報告主体が財務諸表を作成し、公表すべきかについては定義しない。これを決定するのは、議会、OMBその他の監督機関（oversight organizations）である」と述べている（SFFAC 2 par.4）。

体の年次報告書がある。以下、順次簡単にみていく。

CFO 設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書等の作成

CFO の設置が義務づけられている連邦執行機関については、毎年、財務会計にかかる報告書（以下「年次報告書」という）を作成し、独立監査を受けたいうえで、それを監査報告書とともに、OMB に提出しなければならないとされている（31 USC § 3515(a)、3521(a)）。こうした連邦執行機関としては、現行法上、24 機関が列挙されている。具体的には、すべての省（department）のほか、人事管理庁、環境保護庁、連邦緊急管理庁といった主要な独立機関等とされている⁵³（31 USC 901 (b)）。

財務報告の具体的な内容については、法文上は「当該連邦政府機関のすべての勘定および関連する庁や局（Agency、Office、Bureau、Service 等）の活動をカバーした監査証明付の財務諸表（audited financial statement）」と規定するのみで（31 USC 3515(a)）具体的な内容や会計基準等については、前述のとおり、OMB が、FASAB の勧告に基づき GAO および財務省の承認の下、定めている。これによると、連邦執行機関は、財務会計に関する基本財務諸表として、(a)貸借対照表（Balance Sheet）、(b)純費用計算書（Statement of Net Costs：企業会計における損益計算書に相当）、(c)純資産変動表（Statement of Changes in Net Position）、(d)財産管理業務報告書（Statement of Custodial Activities）、(e)予算資源報告書（Statement of Budgetary Resources）、(f)資金調達報告書（Statement of Financing）等の作成が要求されている⁵⁴（SFFAS 2 par.74）。また、これらの財務情報に加え、(g)業績評価報告書（Statement of Program Performance Measures）と(h)受託責任（stewardship）に関する情報といった非財務情報の報告も要求されている。このように、連邦執行機関の年次報告書においては、財務諸表といった会計数値に加え、詳細かつ広範な非財務情報の提供が要求されているが、これは、公的主体の運営成果や財務管理の適正性等を評価するうえでは、財務情報と非財務情報を一体として評価することの重

⁵³ 前述のとおり、1990年のCFO法制定当初は、対象機関がパイロット的に10機関に限定されていたが、1994年の「連邦財務管理法」(Federal Financial Management Act)により現在の24機関に拡大された。

⁵⁴ これらのうち、(d)の管理業務報告書とは、他機関のために資金の徴収を行う機関が、他機関に徴収金を移転するまでの資金の管理状況につき報告するものであり、(e)の予算資源報告書とは、予算源泉の種類とその期末における状態を前年度と比較して示すものである。また、(f)は、(b)と(e)の調整を図るものである。

要件を認識したものと捉えることができよう⁵⁵。

こうした個別の年次報告書に対しては、上述のとおり、独立監査を受けることが要求されるが、かかる監査は「一般に受け入れられた政府監査基準」(generally accepted government auditing standards : GAGAS)に基づいて行うべきこととされている(31 USC 3521(e))。何が GAGAS に当たるのかについては、法文上、規定されていないが、GAO の設定した「政府監査基準」(“Government Auditing Standards”)⁵⁶がこれに相当すると考えられている⁵⁷。また、GAO は、独立監査の結果を独自にレビューすることが認められている(31 USC 3521(g))。

このほか、CFO は、所管機関の会計・内部統制システムが一定の法定要件⁵⁸を具備しているかどうかについての報告書(以下「会計・内部統制システムの適正性に関する報告書」という)を、大統領(実際は OMB)と議会に報告することが要求されている(31 USC 3512(d))⁵⁹。そのための評価ガイドラインの作成は OMB の責務とされている。また、GAO には、かかるガイドラインを基に各機関の会計・内部統制システムの適正性を独自に検証し、承認を与える権限が認められている(31 USC 3512(f)、(g))。

⁵⁵ 公的主体に対する財務情報と非財務情報の双方からの評価の重要性については、例えば宮田[2001]および日本銀行金融研究所[2001]参照。

⁵⁶ かかる「政府監査基準」は、営利企業の監査において適用される AICPA 作成の「一般に受け入れられた監査基準」を基に、連邦政府への適用といった観点から独自の基準を追加して作成されている。

⁵⁷ 監査の結果、「無限定意見」(unqualified opinion : 財務諸表が「適正な会計財務報告原則」に準拠して作成されており、当該報告主体の財務状態を適正に表示していることを意味する監査人の意見)を取得した機関の数は、24 機関中、1996 年は 6 機関のみであったが、1999 年には確認されただけでも 13 機関あり、「意見差控」(opinion disclaimer)を受けた機関は 5 機関にまで減少している。

⁵⁸ 各連邦執行機関が構築・維持すべき会計・内部統制システムの要件は、以下のように法定されている((31 USC 3512(b))。これらの要件を満たすシステムは、財務会計報告と予算会計報告のいずれにとっても適切なものと考えられている。

当該機関の活動に伴う財務運営結果(financial results of the activities)を完全に開示するものであること。

当該機関の財務管理上、必要な財務情報を十分に提供するものであること。

当該機関の責任に属する資産の有効な管理およびアカウンタビリティの遂行を可能にするものであること。

次の事項の基礎となる信用し得る会計結果を提供するものであること。

(a)当該機関による予算要求の作成およびその支持

(b)当該機関による予算執行の統制

(c)大統領が § 1104(e)に基づき要求する財務情報

財務省の管轄する中央勘定システム(注44参照)と統一的であること。

⁵⁹ かかる報告書の提出義務は、CFO 設置機関以外の連邦執行機関に対しても要求されている。

政府関係法人による個別の年次運営報告書の作成

政府関係法人についても、 の CFO 設置機関と同様、毎年、「年次運営報告書」(Annual Management Report)を作成し、独立監査を受けたうえで、それを監査報告書とともに、OMB、議会、大統領および GAO に提出しなければならないとされている(31 USC 9106(a)(1)、(b))。

年次運営報告書の具体的な内容としては、連邦法上、(a)財務状態表(企業会計における貸借対照表に相当)、(b)業績計算書(企業会計における損益計算書に相当)、(c)キャッシュフロー計算書、(d)予算報告書との調整表(reconciliation)、(e)内部統制システムの適正性に関する報告書等を含むことが要求されている(31 USC 9106(a)(2))⁶⁰。これらの財務諸表に対しても、監察総監(Inspector General)または外部監査人による GAGAS に従った独立監査が要求されているとともに、GAO は、独立監査の結果を独自にレビューすることが認められている(31 USC 9105(a)(4))。

OMB によるステータス・レポートの作成

上記 の監査報告書付き年次報告書および会計・内部統制システムの適正性に関する報告書と、 の年次運営報告書を受領した OMB は、それらの概要を「ステータス・レポート」に纏めて議会に提出することとされている(31 USC 3512(a))。「ステータス・レポート」は、連邦財務管理状況についての報告として、1993 年の「政府業績成果法」(Government Performance and Results Act)によって OMB に作成が義務づけられたものであり、上記各種報告書の概要に加え、会計・内部統制システムが不適切な機関のリスト、執行府全体の財務管理状況に関する分析等が含まれる。

「政府業績成果法」は、ほぼすべての連邦執行機関に対して、その使命および目的を明確にさせ、中期的な戦略プランや単年度の業績プランの作成等を義務づけたものであり、こうしたプランを基に各機関の業績測定を行い、最終的にはアウトカムに焦点を当てた業績評価と予算配分との関連づけを行うことを

⁶⁰ このように、政府関係法人に要求される財務報告の内容が連邦執行機関とは別に定められている理由は明らかでないが、その内容が連邦執行機関に要求されるものと比べて企業会計により近いものとなっている点を考えると、報告主体の性格や活動内容の違い(政府関係法人のほうが民間セクターへの融資業務など、営利企業類似の活動を行っている)に由来するのではないかと考えられる。

目指したものである⁶¹。これにより、OMB は、上記ステータス・レポートの作成・提出に加え、各連邦執行機関の機能や活動に関する趣旨書（mission statement）、アウトカムと関連づけられた運営目標、それらを達成するために必要な手順、スキル、資源等についての情報等を含む連邦政府の「戦略的プラン」を作成し、議会に提出することが要求されている。このプランは、先行き5年分の計画をカバーし、3年毎にリバイスされる。これを受けて、各連邦執行機関は、OMB が当該プランを作成するのに必要な情報（プロジェクト別の業績プラン等）をOMB に提出することが要求されている。

このように、OMB の作成する連邦政府全体の財務管理状況の報告においても、各機関の財務諸表といった会計数値に加え、詳細かつ広範な非財務情報の重要性が意識されている。

財務省による連邦政府全体の連結財務諸表の作成

上記 や の個別の財務報告に加え、財務省は、毎年、OMB の定める基準に従って連邦政府全体の連結財務諸表を作成し、GAO の監査を受けたうえで、大統領および議会に提出することとされている（31 USC 331(e)）。かかる連結財務諸表の範囲は、法文上、執行府に属するすべての機関とされているほか、実際には、司法府および立法府に属する機関の一部を含んでおり、上記個別報告書の作成機関の範囲をはるかに超えている。すなわち、財務省の作成する連結財務諸表は、特定機関による個別の年次報告書に示された財務諸表を単純に結合させたものではなく、それらの情報を参考にしつつ、財務省が独自に作成するものである。なお、連邦準備制度や民間の保有する連邦保証企業（privately-owned government sponsored enterprises）⁶²は、その独立性等を理由に、連結対象から除かれている（SFFAC 2 par.47、48 参照）。

こうした連邦政府全体の連結財務諸表の作成および同連結財務諸表に対するGAO による監査は、1994 年の「連邦財務管理法」（Federal Financial Management Act）によって法律上義務づけられるようになった。「連邦財務管

⁶¹ 政府業績成果法の詳細については、例えば本多[1998]、政策評価研究会[1999]、宇賀[2000a]、山本[2001]を参照。

⁶² 連邦保証企業あるいは連邦政府支援企業（government sponsored enterprises）という用語にはいくつかの定義があるが、ここでは、私的所有であるが、連邦政府が法人格を付与した金融機関であり、特定の経済分野に資本投下するものをいう（狭義の政府保証企業）。連邦住宅融資譲渡抵当協会、学生融資市場協会、連邦住宅融資銀行システム協会、連邦農業譲渡抵当協会、農業信用システム協会等がこの類型に該当するとされている（SFFAC 2 par.48）。政府保証企業の定義については例えば宇賀[2000b]参照。

理法」に基づく同連結財務諸表は、1995年度から実際に作成、公表されており、純資産変動表（Statement of Operation and Changes in Net Position）、純費用計算書（Statement of Net Costs）、貸借対照表といった財務諸表のほかに、詳細な受託責任情報が報告されている。

また、GAOによる監査は1997年度の連結財務諸表から実施され、これまでに98年度、99年度、2000年度と4回行われたが、いずれの監査結果も「意見差控」であった。その主な理由としては、資産につき適切な会計処理および財務報告がなされていないこと、主要な貸出や信用保証等に関するコストや、政府活動にかかる純コスト等の適切な計測や的確な報告がなされていないこと、環境対策に必要な費用（環境債務）や連邦職員等の恩給支払制度にかかる債務等⁶³の見積りに信頼性がないこと、各連邦政府機関相互間で財務諸表の作成方法に不統一性がみられること、財務報告に用いられるコンピュータのセキュリティに深刻な問題がみられるため、会計データの信憑性に疑いがあること、ほとんどの機関の会計・内部統制システムが1996年「連邦財務管理改善法」の要件を満たしていないこと、等が挙げられている。こうした監査結果は、連邦政府全体の連結財務諸表の作成が最近導入された制度であり、未だ試行錯誤の段階にあることを示しており、今後の改善が期待されている。

c．財務会計報告と予算会計報告との関連性

以上のような財務会計に必要なデータは、予算会計のためのデータと別個の記帳システムによって記録・集計されるのではなく、両者のデータはいずれも「標準総勘定元帳」（Standard General Ledger）において記録・集計される。「標準総勘定元帳」は、連邦政府機関におけるすべての勘定および会計的取引を対象とした統一的な記録・集計表を提供するものであり、すべての連邦政府機関における外部向け財務報告が均質的な情報に基づいて作成されるのを支援するとともに、予算会計情報と財務会計情報との集約（integrate）を図ることを目的として、OMBのイニシアティブにより作成された。1989年の完成後は財務省に承継されて、現在では「財務省・財務マニュアル」の補遺に規定されている。

このように、連邦政府機関にかかる会計的取引（会計事象）は、財務会計上

⁶³ 連邦政府の連結財務諸表上、公的年金債務はすでに支払期日が到来したが未払いのもののみが計上されており、将来の給付分は計上されていない（もっとも、管理情報において年金の将来収支についての分析が記載される）。一方、連邦職員や退役軍人に固有の恩給支払制度に基づく退職年金債務については、負債計上されている（会田他[2000]）。

のものか予算会計上のものかを問わず、すべて「総勘定元帳」に記帳され、ある会計的取引が生じると、通常、予算会計と財務会計のいずれに対しても何らかの記帳（仕訳）が行われる仕組みになっている。こうしたデータの集約化を通じて、財務会計と予算会計との関連性の確保が図られているが、これは予算と財務会計のリンクの重要性を考慮したものと考えられる⁶⁴。また、前述のとおり、CFO には会計情報と予算情報の集約化（integration）を図ることが要求されており、これに基づき、CFO 設置機関が作成する年次報告書には、予算会計における予算ベースの勘定（予算勘定）と、財務会計におけるコスト・ベースの勘定（財務勘定）が適切に関連づいていることを示すための資金調達報告書（statement of financing）の作成が要求されている。こうした点も、予算と財務会計との関連性を重視したものといえよう。

なお、1994 年「連邦財務管理法」により、OMB に対して、複数の法律によって連邦執行機関に要求されている種々の財務報告を簡潔化する権限が付与されたのを受けて、OMB より、財務会計報告、予算会計報告および業績プラン・評価結果に関する報告等を 1 つのパッケージとして纏めた「アカウントビリティ・レポート」の作成が提案されている。同レポートの活用は任意であるが、1995 年度に 6 つの連邦執行機関が、また、96 年度には 14 機関が自主的に作成するなど、導入が進んでいる。

ロ．州・地方政府会計制度⁶⁵

（イ）制度的枠組み

米国の連邦制度において、連邦政府の与えられる権限は合衆国憲法の条文で

⁶⁴ すなわち、営利企業のガバナンスでは予算（事業計画）の設定は経営者に委任されているが、株主等による決算情報の評価・承認というプロセスを通じて、決算情報が翌年の予算に活かされるのに対して、公的主体のうち、特に政府については、議会による予算承認は必要とされる一方、決算の承認は必要とされていないため、決算情報（特に財務会計報告）に基づく政策評価が予算設定に活用されるメカニズムが、アプライオリには存在しない。そのため、こうした主体においては、制度として決算情報に基づく政策評価と予算を有機的に関連させるような配慮が必要となってくるが、そうした配慮の 1 つとして、予算会計と財務会計との相互関連を図ることが考えられる。このように両者の相互関連性を確保することによって、予算配賦された資金と、それに基づいてなされた財務運営結果とを結び付けて捉えることが可能となる。この点に関する詳細は、山本[1999、2001]、宮田[2001]等を参照。

⁶⁵ ここでの記述は、若林[1987]、日本公認会計士協会公会計特別委員会編[1988]、橘[1995]、GASB[1999]および GASB のホームページを主に参照した。

明記されているが、その中に州・地方政府にかかる会計制度に関する規定は見当たらない。このことから、連邦政府には、連邦法令の制定等により、州・地方政府の会計に対して何らかの規制を加えることは一般的に許容されず、会計制度の構築は各州・地方政府の自主性に委ねられている⁶⁶。

しかし、その一方で、州・地方政府が連邦政府から補助金を受領して何らかの事業を行っている場合には、連邦政府は州・地方政府の財務管理運営につき重大な利害関係を有するため、州・地方政府の財務管理運営をモニターするための規制を加えることが許容される。こうした点から、連邦政府から補助金を受けて事業を行っている州・地方政府については、連邦法上、財務状況に関する独立監査を受け、その結果を連邦政府（具体的には OMB）に報告することが義務づけられている。

こうした監査は、かつては連邦補助金を受ける事業（以下「連邦補助事業」という）毎に実施することが要請されていた。しかし、事業毎の監査では、実施されている連邦補助事業の数だけ監査が必要となることから、監査の重複や人的資源が不足するといった問題があった。また、監査基準が不明確であったため、事業毎に監査方法や監査結果の質が区々になるといった問題が指摘されていた。そこで、こうした問題を解決すべく、1984年に「単一監査法」(Single Audit Act)が制定され、連邦補助事業にかかる監査方法の統一化、簡略化が図られた^{67, 68}。これによって、一定額以上の連邦政府補助金の支出を受けた州・地

⁶⁶ 日本公認会計士協会公会計特別委員会編[1988]参照。また、米国における政府間の関係については宇賀[2000a]等を参照。

⁶⁷ 「単一監査法」の制定経緯については日本公認会計士協会公会計特別委員会編[1988]を参照。なお、同法は、1996年7月に一部改訂されており、本稿での記述は、改訂後の内容に依っている。

⁶⁸ 単一監査法の目的は、次の5つとされている（改訂単一監査法 § 1(b)）。

- non-Federal entity の連邦補助事業に関する財務管理制度を改善すること。
- non-Federal entity の連邦補助事業に関する監査につき、統一された制度を確立すること。
- 監査資源（audit resources）の効果的活用を促進すること。
- 監査にかかる non-Federal entity の負担を軽減すること。
- 連邦政府の各省庁（federal departments and agencies）が、本法による監査結果を信頼し、活用することを可能な限り確実ならしめること。

ここで“non-Federal entity”とは、連邦政府以外の法人、信託、連合、協同組織などあらゆる形態の団体であって、主に学術、教育、奉仕その他類似の公益目的において活動し、営利を主な目的とせず、純利益を当該団体の活動の維持、増進および拡大のために用いるものをいうとされており（同(14)）、その出資形態（公的資金か民間資金か）は問題とされていない。具体的には、州・地方政府のほか、非営利組織体（nonprofit organization）が含まれる（31 USC 7501(a)(13)）。

方政府等については、その財務諸表や内部統制システムの適正性および法令等への準拠性（合規性）につき独立監査⁶⁹を実施し、その監査結果および財務諸表等を OMB に提出するとともに、一般の閲覧に供することが義務づけられている（31 USC 7502(a)、(e)、(h)等）。

単一監査法の施行上の主務官庁は、OMB と GAO であり、OMB は、GAO や州・地方政府と協議のうえ、単一監査法の実施に関するガイドラインを作成する権限および責務⁷⁰を有するほか、監査対象となる州・地方政府毎に、連邦省庁の中から責任官庁を指定する権限および責務を負う（31 USC 7504(a)、7505(a)）⁷¹。一方、GAO は OMB による本法実施のためのガイドライン設定に関与するとともに（同 7505(a)）、本法に関して連邦議会の委員会より法案および決議が出された場合には、それに対してモニタリングを行う権限および責務が与えられている（同 7506(a)）。

このように、財務報告システムの構築および適用において OMB と GAO が関与している点は連邦政府会計制度と同様である。もっとも、会計基準の設定は後述の GASB が行っており、OMB や GAO には会計基準の設定権限が付与されていないこと、GAO による独自の監査が認められていないこと等において、これらの関与の程度は連邦政府会計制度の場合と比べて弱いといえる。

単一監査法上の独立監査は、具体的には一会計年度中に支出された連邦補助金の総額が 30 万ドル（あるいは OMB の定めた額⁷²）以上の州・地方政府に対して毎年実施することが義務づけられる（31 USC 7502(a)(1)、(b)）。他方、一会計年度中に支出された連邦補助金の総額が 30 万ドル（あるいは OMB の定めた額）未満の州・地方政府については、本法の対象として扱ってはならないとされている（同 7502(a)(2)）⁷³。

また単一監査法上の独立監査に関しては、2 つ以上の連邦補助事業に関して連

⁶⁹ 単一監査法においては、「一般に認められた政府監査基準」の定める「独立」の基準を満たした、被監査政府以外の州・地方政府に勤務する外部監査人（検査官）あるいは公認会計士による監査をいうとされている（同 7501(a)(8)）。

⁷⁰ これに基づいて OMB より Circular A-128 が出されている。

⁷¹ 責任官庁は、OMB の定めるガイドラインに従い、担当の州・地方政府が単一監査法上の財務報告を適切に行うように、監督する責任を負う。

⁷² OMB には、2 年毎に、単一監査法による独立監査の対象とされる補助金額の下限を見直し、必要な場合には修正することが可能とされている。もっとも、30 万ドルを下回る下限を設定することは認められない（31 USC 7502(a)(3)）。

⁷³ もっとも、実際には、ほとんどの州・地方政府が単一監査法の適用要件を満たし、独立監査の対象になっているといわれている（日本公認会計士協会公会計特別委員会編[1988]）。

邦補助金の支出を受けた州・地方政府については、補助金を受けている州・地方政府全体を 1 つの単位とした監査（以下「単一監査」という）とすることが求められている。これに対し、連邦補助金の支出を受けた連邦補助事業が 1 つだけであり、別途、それにつき財務諸表監査を要求する法令や契約がない場合には、連邦補助事業単位の監査（以下「補助金監査」という）を選択することが認められている。なお、単一監査を受ければ原則として事業毎の補助金監査は不要であるほか（同 7502(a)）、単一監査法上のいずれかの監査を受ければ、同法以外の法令によって要求される監査を受ける必要がないとされ（同 7503）、複数の法令による監査の重複が排除されている。

ここで、州・地方政府に対して独立監査を行う際に従うべき監査基準については、単一監査法上、GAO の定める基準がこれに該当することが明確に定められている（同 7501(a)(7)、7502(c)）。他方、かかる監査の拠り所となる会計基準、すなわち、監査人が財務諸表の適正性を判断するための基準については、GAAP に従うとされているだけで（§ 7502(e)(1)）、具体的な会計基準等は挙げられていない。そこで、どのような会計基準等に従えば GAAP に従ったと判断されるのかが問題となるが、この点については、1992 年 AICPA 監査基準書第 69 号「独立した監査人の報告において『一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示されている』と表示されていることの意味について」（“ The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor’s Report ”）において、図表 4 のような階層構造が示されており、これが現在の公式な見解とされている。ここでは、GASB の設定する会計基準等が第 1 カテゴリーに位置づけられており、GASB が州・地方政府会計基準の設定機関であることが示されている⁷⁴。

⁷⁴ 注68で述べたように、単一監査法は非営利組織体も対象となるが、その場合の GAAP に合致する会計基準等は、図表 4 に示したのではなく、後掲図表 7 に示したものであると考えられる。

**図表4 州・地方政府に適用される GAAP に合致する
会計基準等の階層構造**

第1 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ GASB の設定した基準書および解釈指針 ・ AICPA および FASB の意見 (pronouncements) のうち、GASB 基準書や解釈指針において州・地方政府に適用されると明示されたもの
第2 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ GASB 専門公報 (Technical Bulletins) ・ AICPA 業種別監査指針および AICPA の意見書 (SOP) のうち、AICPA が州・地方政府にも適用されると特定し、かつ GASB がその旨を明らかにしたもの
第3 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ AICPA の会計基準実行委員会 (AcSEC) の実務公報 (Practice Bulletins) のうち、GASB によって特に州・地方政府にも適用されるとされたもの ・ GASB により組成された会計士団体によって示された統一的見解 (consensus positions)
第4 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ GASB スタッフより出された適用ガイダンス (Q&A)。州・地方政府において広く認められ、行われている会計実務
第5 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ その他の文献 (州・地方政府機関に適用される基準として特定されていない GASB 概念ステートメントや AICPA、FASB の意見を含む)

(口) GASB の概要および会計基準の設定手続

a . GASB の法的位置づけ、メンバー

既述のとおり、GASB は、現存するすべての組織から独立した民間の非営利法人として設立・運営されている FAF の常設の傘下機関として、1984 年に設立された。FAF は、任期 3 年の無給で非常勤の 16 名の理事会メンバー（うち 13 名は FAF の幅広い支援組織によって任命される選挙人によって選出され⁷⁵、残りの 3 名は選出時点の現職の理事によって選出される）から構成されるとともに、その運営資金は、特定の利害関係人からの出資に偏ることがないように、多様な支援組織から幅広く徴収される寄付金と出版関係からの収入によって賄

⁷⁵ 選出される 13 名の理事の出身母体の割振りには、AICPA より 4 名、財務担当経営者協会より 2 名、ファイナンシャル・アナリスト協会、アメリカ会計学会、全米会計人協会および証券業協会から各 1 名、その他の政府会計団体から 3 名とされているが、選出される者は、必ずしも所属協会の利益代表ではないとされている（企業財務制度研究会[1994]）。

われている。これらによって、FAF は人事および資金の両面から独立性の確保が図られているとされている。こうした FAF の傘下組織として GASB を位置づけ、その運営資金の調達アレンジやメンバーの任命、年間予算の承認、活動状況に対するモニタリング等を FAF の権限とすることによって、GASB の組織および運営についても独立性の確保が図られている。

GASB のメンバーは現在 7 名であり⁷⁶、上述のように FAF によって任命される。メンバーの構成につき、FASAB のような具体的な定めはなく、会計士団体や学界のほか、政府機関等からメンバーを選出することも可能とされている。いずれも有給であるが、議長は常勤かつ専任であるのに対し、その他のメンバーは非常勤であり、他の組織との兼務も認められている。このほか、専門スタッフが約 10 名ほどいる。また、資金面では、FAF による調達アレンジの下、州・地方政府、財務諸表作成者、財務報告利用者、公認会計士等からの寄付金や出版収入より賄われている⁷⁷。

このように、GASB は、後述の FASB と並列するかたちで FAF の傘下組織として設置されているが（図表 5 参照）運営資金に政府からの寄付金が含まれている点、政府関係者もメンバーとなり得る点、議長以外のメンバーは非常勤であり、兼業や所属機関との関係維持も認められる点等で、後述の FASB と異なる構造がとられている。

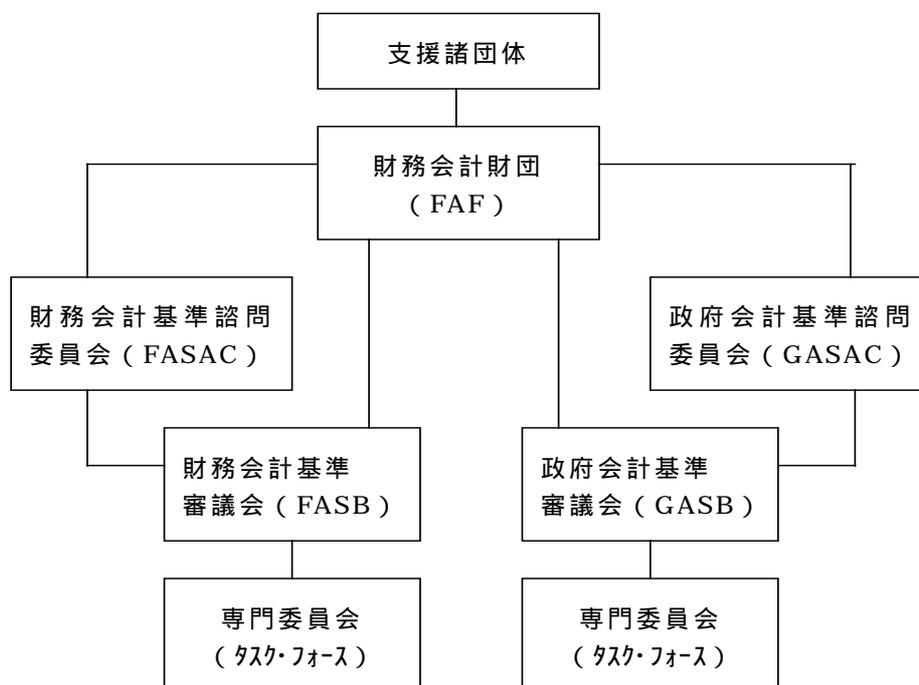
なお、GASB の諮問機関として、「政府会計基準諮問委員会」（Governmental Accounting Standards Advisory Council : GASAC）が設けられている（図表 5 参照）。同委員会は、財務諸表作成者、監査主体および利用者の代表者 25 名以上により構成されており、政府関係者がメンバーとなることも認められている⁷⁸。

⁷⁶ GASB 発足当初は 5 名であったが、1989 年に FAF と GASAC（後述）の合同設置委員会より行われた GASB 体制のレビューにおいて、GASB メンバー全員を常勤とすべきとの見直し案が提示されたこと（FAF and GASAC[1989]参照）等を踏まえ、同案の採用は見送る一方で、非常勤であることを補う目的等から、その後、FASB と人数を合わせるかたちで、7 名に増員されたものと考えられる。

⁷⁷ 因みに、州・地方政府からの寄付金は、2000 年度において全体の約 1/3 を占めている一方、2001 年現在、メンバーの中に政府関係者はいない。

⁷⁸ 最近では 28 の関係団体の代表者から構成されることが定例化しており（2001 年現在では 2 名欠員）政府関係者としては、例えば GAO の代表者や連邦執行機関の CFO がメンバーとなっている。なお、GASAC は、GASB に対して諮問機関としての役割を担うほか、外部監視的機能も果たしているとの見方もある。もっとも、GASAC は、GASB の上部組織である FAF を中心とした会計基準設定機構全体からみれば内部機関であり、また、GASB の決定等を承認・変更する権限はないことから、GASB と GASAC の関係は、連邦政府会計制度における FASAB とスポンサー機関との関係とは異なる。

図表5 GASBおよびFASBの位置づけ⁷⁹



b . 基準設定手続

GASB におけるプロジェクトは、基本的には GASB の裁量によって決定される。親組織である FAF によってプロジェクトが提案される場合もあるが、FAF には当該プロジェクトの実施を GASB に強制したり、GASB のプロジェクトを変更させるといった権限はない。

GASB は、会計基準書や概念書の設定に当たり、以下の方針に従うことが要求されている。

客観的かつ中立的に意思決定を行うこと。また、設定された会計基準によって提供される情報が、可能な限り、州・地方政府の活動の成果を忠実に表現するものであること。

利害関係人 (constituent) の見解を慎重に検討すること。それによって、会計基準が説明責任と政府会計利用者の意思決定におけるニーズを満たし、州・地方政府財務報告の作成者や監査人において一般的に受容されることが期待される。

⁷⁹ (出典) 企業財務制度研究会[1994]

便益がコストを上回る場合に限り、基準を設定すること。

別途会計基準が設定されている特定の政府関連機関（政府所有機関：governmentally owned special entities）の財務報告への GASB 作成基準の適用可能性を検討すること。

財務報告過程における混乱を最低限に抑えつつ、必要な基準の変更を行うこと。

過去の決定の効果をレビューし、必要であれば、既存の基準の解釈、改訂、置換えを行うこと。

こうした要請に応えるべく、特に会計基準の設定手続においては、FASAB と同様、特定の利害関係集団のみが影響を行使することのないように、公開主義に基づく適正手続（デュー・プロセス）がとり入れられている。その具体的な方法も FASAB とほぼ同様であり、プロジェクト毎に様々なバックグラウンドをもつ 15 名程度の有識者によるタスク・フォースを設置して多様な意見の集約を図るほか、討議用資料、公開草案、暫定的見解等の公表、審議会やタスク・フォース会合の公開および議事録の公表、公聴会の実施等を通じて、基準設定過程における幅広い利害関係人による参加と監視を可能とすることによって、客観的かつ中立的な会計基準の設定を実現しようとしている。

なお、公開草案の公表や最終基準の確定には、メンバーの過半数の賛成が必要とされている。これにより最終基準が確定すると、その他の機関による承認等を経ることなく、そのまま GAAP に合致するものとして認められる。これまでに、2 つの「政府会計概念書」(Statement of Governmental Accounting Concepts)と 38 の「政府会計基準書」(Statement of Governmental Accounting Standard)のほか、様々な解釈指針、討議用資料、利用者ガイド等が設定、公表されている（図表 6 参照）。これらの会計基準等も、FASAB と同様、基本的には州・地方政府による一般目的財務報告⁸⁰が念頭に置かれている。

⁸⁰ 一般目的財務報告については注48参照。

図表6 GASBによる会計概念書および会計基準書

番号	タイトル	公表年月	適用開始
SGAC (Statement of Governmental Accounting Concepts : 政府会計概念書)			
SGAC 1	会計報告の目的	87年5月	-
SGAC 2	サービス提供努力と成果に関する報告	94年4月	-
SGAS (Statement of Governmental Accounting Standards : 政府会計基準書)			
SGAS 1	NCGA 公表物および AICPA 業種別監査ガイドの有効性	84年7月	84年7月
SGAS 2	内国歳入法 § 457 に基づく繰延報酬費用計画にかかる財務報告	86年1月	86年12月
SGAS 3	金融機関における預金、投資(レポ取引契約を含む)および買戻契約 (Reverse Repurchase)	86年4月	86年12月
SGAS 4	FASB 基準書第 87 号「年金にかかる事業主の会計」の州・地方政府への適用可能性	86年9月	86年9月
SGAS 5	公務員退職制度における年金情報の開示	86年11月	86年12月
SGAS 6	分担金 (special assessments) にかかる会計財務報告	87年1月	87年6月
SGAS 7	負債消滅 (Defeasance of Debt) をもたらす繰上返済	87年3月	86年12月
SGAS 8	FASB 基準書第 93 号「非営利組織体における減価償却の認識」の特定の州・地方政府への適用可能性	88年1月	88年1月
SGAS 9	企業ファンド、受託基金管理特別ファンド (Nonexpendable Trust Funds) および企業ファンド会計 (Proprietary Fund Accounting) を用いている政府機関によるキャッシュフローの報告	89年9月	89年12月
SGAS 10	リスク投資および関連した保証にかかる会計財務報告	89年11月	90年6月
SGAS 11	会計測定の焦点と基礎 政府ファンド運営活動報告書	90年5月	延期
SGAS 12	州・地方政府雇用者による年金給付以外の退職者給付に関する情報の開示	90年5月	90年6月
SGAS 13	リース料逡増計画のあるオペレーティング・リースの会計	90年5月	90年7月
SGAS 14	財務報告の主体	91年6月	92年12月
SGAS 15	公立大学の会計および財務報告モデル	91年10月	92年6月
SGAS 16	有給休暇の会計	92年11月	93年6月
SGAS 17	会計測定の焦点と基礎 政府ファンド運営活動報告書 : SGAS 11 等の適用延期について	93年6月	93年6月
SGAS 18	自治体の固形廃棄物処理場の閉鎖と閉鎖後の管理 (care) コストにかかる会計	93年8月	93年6月
SGAS 19	公立大学の会計基準集	93年9月	93年6月
SGAS 20	企業ファンドおよび企業ファンド会計を適用している政府機関の会計財務報告	93年9月	93年12月
SGAS 21	不動産復帰 (Escheat) 資産の会計	93年10月	94年6月
SGAS 22	政府ファンドにおける納税者査定に基づく税収入の会計	93年12月	94年6月
SGAS 23	企業活動において報告された債務の返済にかかる会計財務報告	93年12月	94年6月
SGAS 24	特定の補助金 (Grants) およびその他の財務援助にかかる会計財務報告	94年6月	95年6月
SGAS 25	確定給付型年金プランにかかる財務報告および確定拠出型年金プランにかかる注記	94年11月	96年6月

SGAS 26	確定給付型年金プランにより運営される退職者医療手当にかかる財務報告	94年11月	96年6月
SGAS 27	州・地方政府雇用者による年金にかかる会計	94年11月	97年6月
SGAS 28	証券貸借取引にかかる会計財務報告	95年5月	97年12月
SGAS 29	政府機関による非営利組織体会計原則の適用	95年8月	93年12月
SGAS 30	リスク投資 (Risk Financing) に関する会計集 SGAS 10 の改訂	96年2月	96年6月
SGAS 31	特定の投資および対外投資プールにかかる会計	97年3月	97年6月
SGAS 32	内国歳入法 § 457 に基づく繰延報酬費用計画 (Deferred Compensation Plans) にかかる会計財務報告 SGAS 2 の取消および SGAS 31 の改訂	97年10月	99年1月
SGAS 33	非交換取引 (Nonexchange Transactions) の会計	98年12月	00年6月
SGAS 34	州・地方政府の基本財務諸表 および管理者による討議と分析	99年6月	01年6月 より順次
SGAS 35	公立大学の基本財務諸表 および管理者による討議と分析 SGAS 34 の改訂	99年11月	01年6月 より順次
SGAS 36	特定割合の非交換取引歳入にかかる収支報告 SGAS 33 の改訂	00年4月	00年6月
SGAS 37	州・地方政府の基本財務諸表 および管理者による討議と分析：規定集 SGAS 21 と SGAS 34 の改訂	01年6月	01年6月 より順次
SGAS 38	特定事項の注記による開示	01年6月	01年6月 より順次

(八) 財務報告の目的および様式

a . 財務報告の目的

州・地方政府会計においても、連邦政府会計と同様、会計の目的のうち、アカウンタビリティという目的のほうが利用者の意思決定における有用性よりも重視されている。すなわち、SGAC 1 において、「政府の財務報告は、利用者が政府のアカウンタビリティにつき評価し、経済的、社会的、政治的決定を行うに当たって役立つような情報を提供すべきである。アカウンタビリティの義務は、企業の財務報告よりも政府の財務報告においてより重要である。(中略)アカウンタビリティは、すべての目的にとって絶対的なものである。GASB は、アカウンタビリティは最高の目的であり、そこから他のすべての目的が派生すると考えている」(par.76) としたうえで、会計情報が具備すべき要件として、以下の3点を挙げている (par.77-79)。

政府が公的にアカウンタブルであることという義務を遂行するのに有用であり、かつ情報利用者がそのアカウンタビリティを評価することができるものであること。

政府の活動結果を評価するのに有用であること。

政府によって提供されるサービスの水準の評価や、政府の債務弁済能力の評価にとって有用な情報を提供すること。

こうした政府のアカウントビリティは、民主主義国家における納税者の知る権利（すなわち住民や選挙で選ばれた議員による議論の対象とされるべき事項を公的に知る権利）に基づくものであり、財務報告は政府がそうしたアカウントビリティの義務を果たすうえで重要な役割を担うと考えられている（SGAC 1 ハイライト参照）⁸¹。

b . 財務報告の様式

州・地方政府が作成すべき財務諸表としては、第 1 に、ファンド（会計区分）を基礎とした「包括年次財務報告書」（Comprehensive Annual Financial Report : CAFR）がある。ファンドとは、特別の法規制等に基づき、特定の目的や活動を遂行するために区分管理された財務資源のプールであり、わが国の政府会計でいうところの会計区分に相当する。CAFR においては、こうした各ファンドを独立した会計実体とみなし、それぞれにつき資産、負債および正味財産の変動を記録する総勘定元帳が設けられて、ファンド毎に財務諸表が作成される。具体的なファンドとしては、政府会計区分（いわゆる州・地方政府が行政サービスを提供するうえでコアをなす部分）に属するものとして一般会計、普通特別会計、固定設備取得特別会計、長期債務返済特別会計、分担金特別会計、企業会計区分（営利企業と同様の事業活動を行う部分）に属するものとして公営企業特別会計、内部サービス特別会計等が、受託会計区分に属するものとして受託基金支出特別会計、受託基金管理特別会計、年金基金特別会計、仮受保管特別会計等があり、それぞれのファンドに適した会計処理が要求されている⁸²。

こうしたファンド単位の会計処理は一般にファンド会計と呼ばれ、従来、政府活動の多様性および法遵守性の要請にかなう会計処理として、政府会計の主流とされてきた⁸³。しかしながら、ファンド会計では、ファンドを統合した政府

⁸¹ SGAC 1 および州・地方政府における財務報告の目的の詳細については、例えば藤井[2001]を参照。

⁸² 例えば、企業会計区分に属するすべてのファンドおよび受託会計区分の一部のファンド（受託基金管理特別会計、年金基金特別会計）については、基本的には営利企業と同様の会計基準（すなわち FASB 基準）に従うこととされている。なお、CAFR の詳細については、若林[1987]、橋[1995]、日本公認会計士協会公会計特別委員会編[1988]、GASB[1999]等を参照。

⁸³ 連邦政府会計制度においても、従来はファンド会計が中心であったが、FASAB において報告主体単位のあり方について検討された結果、SFFAC 2「報告主体および様式」において、財務

全体の財務状態や運営成果が表示されないといった問題がある。そこで、1999年6月、GASBよりSGAS 34「州・地方政府にかかる基本財務諸表 および財務管理に関する議論と分析」(“Basic Financial Statement - and Management’s Discussion and Analysis - for State and Local Governments”)が公表され、州・地方政府に最低限必要とされる基本財務諸表として、上述のようなファンド会計報告書(Fund Financial Statements)に加え、「(州・地方)政府全体の財務諸表」(Government-wide Statements)の作成が要求されるようになった(但し、受託会計区分については除外されている)⁸⁴。かかる財務諸表は、経済資源測定⁸⁵と発生主義会計をベースとし、企業会計における財務諸表に相当する。具体的には、正味資産計算書(Statement of Net Assets: 企業会計における貸借対照表に相当)と活動計算書(Statement of Activities: 企業会計における損益計算書に相当)が含まれる⁸⁶。

また、SGAS 34の公表により、ファンド会計報告の内容についても大幅な改訂がなされた。例えば、政府会計区分に属するファンドにつき、実質的に極めて現金主義に近い会計方式(財務資源⁸⁷<流動資産・負債>のみを計上する方式)から、修正発生主義(測定の対象を経済資源ではなくて財務資源とした発生主義会計)による会計処理が要求されることとなった。その結果、州・地方政府は、原則としてインフラ資産を含むすべての固定資産を取得原価で計上することが求められるようになった。もっとも、「政府全体の財務諸表」と「ファンド会計報告書」との間には、依然として会計処理の相違から同一の会計事象について異なる会計数値が表示されるケースが残されている。そこで、そのような項目については、両者の会計数値の関連性につき財務報告の利用者が評価し得るように、「ファンド会計報告書」の末尾あるいは附属書類において、「政府全体の財務諸表」における数値との違いを説明することが要求されている。

このように、州・地方政府の財務報告は、依然として従来 of ファンド会計に

会計報告を行ううえではファンド単位よりも機関(entity)単位で報告するのが適当とされ、現在のような機関単位の報告に移行した。なお、連邦政府の予算会計については、現在でもファンドをベースとした会計報告がなされている。

⁸⁴ 「政府全体の財務報告書」は、2001年6月15日以降開始する会計年度から州・地方政府の年間歳入規模に応じて段階的に適用されることになっており、第1段階としては年間歳入規模1億ドル以上の州・地方政府が対象とされている。

⁸⁵ 経済資源とは、報告主体が支配管理する経済的価値のあるすべての経営資源をいい、後掲の財務資源(注87参照)を含む。

⁸⁶ SGAS 34の概要については、岸[1999]、大場[2000]参照。

⁸⁷ 財務資源とは、現金や預金に代表されるように、直接的支払手段として用いることのできる経営資源をいう。

よる報告書が残されているが、企業会計方式に近い「政府全体の財務諸表」を導入するなどして、徐々に企業会計に近づく傾向にあるといえる。

なお、州・地方政府の財務管理・運営についても、財務情報と非財務情報の双方から評価することの重要性が認識されており、1994年には、GASBから、州・地方政府のサービス提供努力と成果に関する報告（service efforts and accomplishments reporting : SEA 報告）のあり方について検討した概念ステートメント（SGAC 2）が公表されている⁸⁸。

八．非営利組織体会計制度⁸⁹

（イ）制度的枠組み

前述のとおり、一口に非営利組織体といっても多種多様なものがあり、その設立要件や運営上の監督等についても、連邦法等による統一的な基準はなく、各州に委ねられている。従来は、各州や AICPA によって業種別に会計基準や指針の設定が試みられていたが、その数は極めて少なく、また、そうした業種別基準では、業種間の会計処理に不整合な部分が多いため、財務報告利用者の理解可能性にマイナス効果を及ぼすなどの弊害が指摘されていた⁹⁰。そこで、米国では、1980年代以降、基本的な方針として、非営利組織体の業種別の会計基準を作成するという方法をとることをやめ、すべての業種に適用される一般的・統一的な会計概念フレームワークや会計基準を設定するという方法をとっている。そのうえで、業種の特異性から特別の取扱いが必要と考えられるものについては、一般的・統一的基準の枠内で、業種別の細則や例外規定等を設けることを許容している。

非営利組織体に対して適用される GAAP に合致する会計基準等については、州・地方政府の場合と同様、1992年に出された AICPA 監査基準書第 69号において、「州・地方政府機関以外の機関に対するもの」として図表 7 ような階層構造が示されており、現在、これが公式の見解と考えられている。ここでは、FASB

⁸⁸ SGAC 2 では、SEA 報告に含まれるべき情報として、費用（人件費、原材料費、契約締結コスト等）、人員数、施設といったサービスの提供にかかる定量的コストを示す指標、アウトプットやアウトカムといったサービス成果を測る指標、アウトプットやアウトカム 1 単位に要した労働時間や設備など、アウトプットやアウトカムの効率性を測るための指標、等が挙げられている。

⁸⁹ ここでの記述は、若林[1997]、水口[1998]、武田・橋本[1998、1999]、池田[2000]、Larkin and DiTommaso[2000]を主に参照した。

⁹⁰ 若林[1997]参照。

の設定する会計基準等が第 1 カテゴリーに位置づけられており、FASB が非営利組織体会計基準の設定機関であることが示されている。

**図表 7 非営利組織体に適用される GAAP に合致する
会計基準等の階層構造**

第 1 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ FASB の設定した基準書および解釈指針 ・ AICPA の会計原則審議会 (APB) 意見書および研究公報 (ARB)
第 2 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ FASB の専門公報 (Technical Bulletins) ・ AICPA の業種別監査・会計指針、意見書 (SOP)
第 3 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ FASB 緊急問題専門委員会 (EITF) のコンセンサス ・ AICPA 会計基準執行委員会の実務公報 (Practice Bulletins)
第 4 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> ・ AICPA の会計解釈指針 ・ FASB スタッフの適用指針 ・ 業界において広く認められ、かつ行われている実務慣行
第 5 カテゴリー	<ul style="list-style-type: none"> (上記以外の会計文献) ・ FASB の財務会計概念ステートメント ・ AICPA の APB ステートメント ・ AICPA の論点整理 ・ 国際会計基準 (IAS) ・ 他の専門団体または規制機関の公式見解 ・ AICPA の専門実務書手引き ・ 会計学の教科書、ハンドブックおよび論文

(口) FASB の概要および会計基準の設定手続⁹¹

a . FASB の法的位置づけ、メンバー

FASB は、GASB と同様、いかなる組織からも独立しているとされる FAF の傘下組織として設立された常設の非営利法人であり、資金および人事の両面において独立性が図られている。すなわち、資金面では、FAF による調達アレンジの下、財務諸表作成者、公認会計士、財務諸表利用者等による一定額の寄付金や出版収入により賄われており、政府からの寄付はない。また、FASB のメンバーは、FAF より任命される。そのバックグラウンドについては、会計に関する

⁹¹ FASB の設立経緯や組織構成、会計基準設定手続については、すでに多くの文献で紹介されていることから、ここでは簡単に触れるにとどめる。詳細については、例えば広瀬[1993]参照。

る専門的知識を有する者とされており、FASAB や GASB と異なり、政府関係者は除外されている。人数は 7 名であり、すべて常勤かつ有給であるほか、以前に所属していた会計事務所や関係機関等との関係を断つことが義務づけられており、これによって人事面における独立性が強化されているといわれている。メンバーの任期は 5 年（1 期のみ再選可能）とされており、正当な理由（回復の見込みのない身体障害、職務上の不正行為等）がない限り、任期終了前に解任されることはない。

なお、GASB と同様、FASB にも諮問機関として、企業、会計士、財務諸表利用者、学者等、財務会計および財務問題に精通している 33 名のメンバーから構成される「財務会計基準諮問委員会」（Financial Accounting Standards Advisory Council : FASAC）が設けられている（前掲図表 5 参照）。

b . 基準設定手続

FASB による会計基準の設定手続については、GASB のところで述べた内容とほぼ同じである。すなわち、特定の利害関係者集団のみが影響力を行使することがないように、公開主義に基づく適正手続（デュー・プロセス）が根幹とされており、具体的にはタスク・フォースの設置、討議用資料や公開草案の公表、審議会等の会合の公開および議事録の公表、公聴会の実施、等がなされている。

公開草案の公表や最終基準の確定には、メンバーの過半数の賛成が必要とされている。これにより最終基準が確定すると、その他の機関による承認等を経ることなく、そのまま GAAP に合致するものとして認められる。これまでに、FASB より公表された主な非営利組織体会計基準等は、図表 8 のとおりである。

図表 8 FASB による主な非営利組織体会計基準等

番号	タイトル	公表年月	適用開始
SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts : 財務会計概念書)			
修正 SFAC 2	会計情報の質的特徴 (修正)	85 年 12 月	-
SFAC 4	非営利組織体の財務報告の諸目的	80 年 4 月	-
SFAC 6	財務諸表の構成要素	85 年 12 月	-
SFAS (Statement of Financial Accounting Standards : 財務会計基準書)			
SFAS 93	非営利組織体による減価償却の認識	87 年 8 月	88 年 5 月
SFAS 95	キャッシュフロー計算書	87 年 11 月	88 年 7 月
SFAS 116	受入寄付金と支払寄付金の会計	93 年 6 月	94 年 12 月
SFAS 117	非営利組織体の財務諸表	93 年 6 月	94 年 12 月
SFAS 124	非営利組織体が保有する特定の投資有価証券に対する会計	95 年 11 月	95 年 12 月

なお、これらのうち、SFAC 2、6、SFAS 95、116 は、もともと営利企業を適用対象として設定された基準等であったが、非営利組織体に対しても同様に適用されるように改訂されたものである。また SFAC 4 は、独立採算型の非営利組織体（財貨およびサービスの販売による収益から完全に、あるいはほぼ完全に、財務資源を獲得する非営利組織体）を適用対象に含めておらず、そうした非営利組織体については営利企業の財務目的について定める SFAC 1「営利企業の財務報告の諸目的」（1978 年 11 月）が適用される。

なお、SFAC 4 において明示されているように、FASB の設定する非営利組織体会計基準も基本的には一般目的財務報告⁹²に関するものが中心とされている。

（八）財務報告の目的および様式

a . 財務報告の目的

非営利組織体会計の目的については、SFAC 4 が定めている。これによると、その会計目的としては、アカウンタビリティも基本目的の 1 つとして重視されてはいるものの、それよりも上位の基本目的として、「現在および将来の資源提供者そのほかの利用者が非営利組織体への資源配分について合理的な意思決定を行うのに有用な情報を提供すること」（SFAC 4 par.35）が掲げられている。

すなわち、SFAC 4 は、まず、非営利組織体の財務報告の利用者を 資源提供者、 構成員、 支配および監視機関、 管理者の 4 つのグループに分けたう

⁹² 注48参照。

えで、資源提供者を代表的な利用者として特定し⁹³ (par.36) それが必要としている情報といった観点から、非営利組織体会計の第一次的な基本目的として上記目的(「資源配分についての意思決定に有用な情報を提供すること」)を導いている(par.33、35)。そして、かかる目的から派生する中位目的として、「非営利組織体が提供するサービスの評価に有用な情報の提供」と「そのサービスの継続的な提供能力の評価に有用な情報の提供」を定め(par.38) さらにそれらの目的から派生する下位目的として、「非営利組織体の管理者の受託責任遂行を評価するのに有用な情報の提供」と「業績を評価するのに有用な情報の提供」(par.40)を挙げている⁹⁴。

このように、非営利組織体会計の第一次的な基本目的は「資源提供者の資源配分についての意思決定に有用な情報を提供すること」であり、「管理者の受託責任遂行を評価するのに有用な情報の提供」といったいわゆるアカウンタビリティは、かかる目的から派生される目的として位置づけられている⁹⁵。

b . 財務報告の様式

非営利組織体に対して要求される財務諸表の内容は、SFAS 117「非営利組織体の財務諸表」が定めている。これによると、非営利組織体については、州・地方政府会計制度にみられたようなファンド会計が排除され、組織体単位での基本財務諸表として、発生主義に基づく財産状態表(Statement of Financial Position: 企業会計における貸借対照表に相当)、活動計算書(Statement of Activities: 企業会計における損益計算書に相当)およびキャッシュフロー計算書の作成が要求されている。

この点、非営利組織体会計においても、従来はファンド会計が広く用いられていた。その背景には、非営利組織体はその設立の特質上、多くの資源提供者

⁹³ 資源提供者とは、提供する資源に対して直接的に報酬を受ける者(与信者、仕入先、従業員等)および直接的かつ比例的(proportionately)には報酬を受けない者(会員、寄付者、納税者等)が含まれるとされている(SFAC 4 par.29)。

⁹⁴ 詳細は、例えば若林[1997]、武田・橋本[1998]、池田[2000]を参照。

⁹⁵ このように、「資源提供者の資源配分についての意思決定に有用な情報の提供」を第一次的な目的として掲げ、アカウンタビリティをその下位目的とする点は、企業会計について考えられている財務目的(SFAC 1 par.34、50)と共通している。もっとも、アカウンタビリティという目的の位置づけにおいて、非営利組織体会計では、下位目的とはいえ、あくまでも基本目的の1つとして位置づけられているのに対して、企業会計では、投資家の意思決定への有用性という基本目的を達成するのに役立つ付随的な目的として位置づけられている点で異なるとされている(SFAC 4 par.67)。この点に関する詳細は武田・橋本[1998]参照。

から様々な形態の資源を様々な条件、用途、目的をもって提供されるのが通例であり、これらの資源提供者から課された拘束や制限等に対応して、資源の使用方法などを個別に限定して管理・運用する必要があるため、ファンド毎の会計処理が適している等の事情があった。しかし、社会経済情勢の発展につれて非営利組織体の規模が大きくなり、同一法人が一段と多方面から多様な資源提供を受けようになると、ファンド毎の財務報告では、ファンドを統合した組織体全体の財務状態や運営成果を把握するのに大きな支障が生じるとの問題意識が高まった。そこで、SFAS 117 の設定により、外部向けの財務報告についてはファンド会計を排除し、組織体単位で一本化した報告を行うこととされた⁹⁶。

こうして非営利組織体については、基本財務諸表として、非営利組織体全体としての財産状態表、活動計算書およびキャッシュフロー計算書の作成が要求されるようになったが、この組合せは、企業会計における基本財務諸表と同様の考え方に基づいている。また、会計処理に当たっては発生主義が原則とされている⁹⁷点や、キャッシュフロー計算書の作成につき営利企業に適用されるのと同様の会計基準（SFAS 95）が適用される点等をみても、非営利組織体会計は、政府会計よりも企業会計に近いといえる⁹⁸。

なお、FASB は、非営利組織体についても、理想としては、政府機関について要求されるようなサービスの成果（service accomplishments）に関する情報を財務報告に含めるべきであるとしつつも、こうした情報は一般的に貨幣単位で測定不可能であり、財務諸表に含めて報告するのは不可能との考えに基づき、SFAS 117 ではサービス成果についての情報は取り上げないこととされている（SFAS 117 par.54）。

⁹⁶ 内部管理目的では引続きファンド会計を用いることも許容されている。

⁹⁷ 期中は現金主義で会計処理しておき、期末に発生主義に調整することで差し支えないとされている（若林[1997]）。

⁹⁸ もっとも、財産状態表および活動計算書の具体的な中味は、非営利組織体会計と企業会計とでは、特に出資関係の違いを反映して異なっている。例えば、非営利組織体の財産状態表についてみると、資産と負債の部については営利企業の貸借対照表と実質的に大きな違いはないが、正味財産（net assets：資産と負債の差額）の部において、非営利組織体会計では、贈与者から課されている拘束の有無および程度に基づき、正味財産を 永久拘束財産、一時的拘束財産、非拘束財産、の3つに区分して報告することが要求される。また、活動計算書は、企業会計における損益計算書に相当するものとして位置づけられているが、一定期間における法人の正味財産のすべてに関する増減状況を上記財産状態表における正味財産の区分毎に分類して報告するものであり、資本取引による増減を除いて作成される営利企業の損益計算書とは、異なっている。以上を含めて、非営利組織体会計における基本財務諸表の具体的内容については、例えば若林[1997]を参照。

3. わが国へのインプリケーション 結びに代えて

以上、米国における公会計制度について、会計基準の設定機関・設定手続に焦点を当て、歴史的経緯と現行制度の仕組みをみてきたが、以下では、本稿の結びに代えて、わが国へのインプリケーションという観点から、米国の公会計制度の主要な特徴点を纏めることとしたい。

米国の公会計制度の特徴としては、第1に、いずれの制度においても、主要な組織目的あるいは活動目的を同じくする公的主体に対しては統一的な会計基準を適用することとし、会計報告のインテグリティ（統一性）あるいは比較可能性を確保しようとしている点である。例えば、非営利組織体会計制度をみても、一口に非営利組織体といっても種々の業種や形態等があり得るはずであるが、それらを一定の定義に当てはめることで集約し、統一的な会計基準を適用しようとしている。そのうえで、業種等の特殊性から個別対応が必要とされるものについては、別途、例外規定を設けるといったアプローチがとられている。こうした方法は、連邦政府会計制度や州・地方政府会計制度においても同様である。

このように、米国で統一的な会計基準の設定および適用が重視されているのは、2. でみたように、公的主体毎に区々な会計処理がとられていたことによる問題点（比較可能性の欠如、恣意的な会計操作の可能性等）が認識されたためであるが、そうした問題点は、米国に限らず、わが国についても同様に当てはまるものと考えられる。この点、わが国では、1. でみたように、例えば政府機関あるいは非営利組織体を単位とした統一的な会計基準あるいは原則は存在していない。もちろん、一口に政府機関や非営利組織体といっても多種多様なものがあるため、会計基準においても、それぞれの特徴を考慮することが重要な場合もあろう。しかし、まず、すべての政府機関あるいは非営利組織体といったグループ毎に共通して適用される統一的基準や公会計原則を確立し、個別対応は、そうした統一的基準や公会計原則に矛盾しないかたちで認めることとするのが、より適切ではないだろうか。但し、そのように考える場合でも、様々な公的主体をどのようにグルーピングするかは、政策評価システムをどのように構築していくかという問題に深く関連しているほか、地方分権に関する考え方等にも関連する問題であることから、別途議論が必要であろう。

米国の公会計制度の2つめの特徴としては、上述のような統一的な会計基準の設定を、いずれの制度においても、中立性が高く、かつ会計基準の設定を固有の任務とする専門機関を設けることによって継続的かつタイムリーに行っ

ていること、および 公開主義に基づく適正手続（デュー・プロセス）に則った透明性の高い手続で行っていることである。

この点、わが国においては、1. で述べたように、必要に応じて、関連官庁やその下に設けられた研究会等が会計基準を定めているケースが多い。こうした状況は、公会計基準の設定および公的主体による会計報告の質向上に関する責任の所在の明確化、会計基準相互間の概念的な整合性の確保、設定主体の中立性と設定手続の公開性による会計基準の適切性の向上、といった観点から、検討の余地があるものと考えられる。また、公的主体を取巻く環境変化等に適切に対応して、公会計基準の設定や改訂を迅速に行い得る体制を整備することも重要である。このような視点から、わが国においても、公会計基準の設定を固有の任務とする中立的かつ専門的な常設機関を設け、公開主義に基づく適正手続（デュー・プロセス）に則って会計基準を設定していくという方向性が考えられよう。

米国の公会計制度の第 3 の特徴としては、制度の対象となる主体の公的色彩の度合いに応じて、政府機関の関与の程度や企業会計との類似性にグラデーションがみられるという点を指摘できよう。

まず、政府機関の関与の程度という点については、制度の対象となる主体の公的色彩が強いほど、関与の程度も強くなっている。例えば、連邦政府会計制度における FASAB は、OMB、GAO および財務省という 3 つの政府機関の諮問機関として位置づけられているため、独立した法人格がないうえ、その機能は法形式上は勧告機能に限定されており、FASAB の設定した基準案が公式な会計基準として公表されるためには、上記 3 機関の承認が必要とされている。こうした FASAB の特徴は、州・地方政府会計制度における GASB や非営利組織体会計制度における FASB とは、大きく異なっている。また、そうした政府機関の関与の度合いに応じて、会計基準設定機関の中立性を担保する方法も異なっている。すなわち、GASB と FASB においては、いずれの組織からも独立した非営利法人である FAF の傘下に設置された独立の法人格を有する組織として、程度の差こそあれ、人事および資金面における独立性を確保することによって、中立性の担保が図られている。これに対して、FASAB においては、立法府（GAO）と執行府（OMB および財務省）の合同の諮問機関とし、その作成した基準案が公式な基準となるためにはすべてのスポンサー機関の承認を要することとするなどして、立法府と執行府による相互牽制機能（チェック・アンド・バランス）を通じた中立性の担保が図られている⁹⁹。さらに、政府機関の関与の程度という

⁹⁹ こうした立法府と執行府の相互牽制機能を通じて中立性を確保しようとする仕組みは、米国

点に関していえば、制度の対象となる主体の公的色彩が強まるほど、財務報告システムや会計基準の内容が法規定（すなわち立法府）によって定められる部分が多くなっているという点も指摘できよう。これは、公的主体においては、特に予算と会計情報（決算）を有機的に結び付けて当該主体の財務管理を検討していくことが重要とされるため¹⁰⁰、対象主体の公的色彩が強まるほど、予算に対して課せられる財政民主主義の要請（予算は国民の代表機関である議会によって決議、執行されなければならないとする原則）が財務報告システムや会計基準の内容に対しても影響してくる結果、財務報告システム等の制度設計において立法府の関与の程度が強まるものと考えられる。

他方、企業会計との類似性については、制度の対象となる主体の公的色彩が弱まるにつれ、類似性が高まっている。例えば、連邦政府会計制度では、会計の第一義的な目的はアカウンタビリティとされており、財務報告とともに広範な非財務情報の提供が求められている。州・地方政府会計制度においても、企業会計に近い方式の導入が徐々に進められてはいるものの、会計の目的については、アカウンタビリティが重視されており、非財務情報の提供についても制度整備が進められている。これらに対して、非営利組織体会計制度では、会計の目的をみても、企業会計の目的と同様に、「資源提供者の意思決定にとって有用な情報を提供すること」がアカウンタビリティの目的よりも重視されているほか、会計基準の内容も企業会計と極めて類似している。

上記のように、政府機関の関与の程度や企業会計との類似性の度合いの違いは、各制度において公会計の目的をどのように考えるのか、また、公会計を政策評価システムの一環として捉える場合に財務情報による評価の限界をどのよ

連邦政府の様々な局面でみられるものであり、同国において大統領制がとられていることと大きく関連していると考えられる。

この点、わが国と同様に議院内閣制をとる英国では、1996年以降、中央政府にかかる会計基準の設定は、大蔵省が作成した原案を、政府から独立したかたちで設置された財務報告助言審議会（Financial Reporting Advisory Board：FRAB）が審議・調査し、改訂が必要な場合には大蔵省にその旨を助言するといった仕組みがとられている。FRABは、当初、大蔵省の下に設置されることが予定されていたが、中央政府会計基準の設定に独立的要素を導入すべきとの議会の要請に基づき、政府から独立した組織として設置された。このように、FRABが、米国のFASABと異なり、独立性を有する組織として位置づけられたのは、議院内閣制を前提として、米国のような立法府と行政府の相互牽制方式ではなく、政府から独立した組織の関与を通じて、会計基準設定における中立性を確保しようとしたものと考えられている。もっとも、こうした英国の仕組みについては、大蔵省が基準の原案を作成する以上、中立性の点で制約があるとの批判もある。なお、FRABのメンバーは、民間、学界、政府（中央・地方）監査機関、行政機関、実務家（企業会計基準の設定機関である会計基準審議会）の代表者から構成されている（FRABの詳細については、例えばFRAB[1997]参照）。

¹⁰⁰ 注64参照。

うに考えるのか、さらに、予算制度や財政民主主義の要請との関係をどのように考えるのか、といった問題に関連しているものと考えられる。わが国において公会計の制度的枠組みを検討していくに当たっても、こうした問題を踏まえながら、議論を進めていくことが重要であろう。

以 上

【参考文献】

- 会田一雄、小西砂千夫、高木勇三、兵藤廣治、村山徳五郎、横山和夫、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」、2000年10月
- 安藤英義（編）『会計フレームワークと会計基準』、中央経済社、1996年
- 池田享誉、「FASB 統合的会計概念フレームワークの検討 SFAC 第4号と第6号を中心に」、『東京経大会誌』第220号、2000年9月
- 宇賀克也、『アメリカ行政法（第2版）』、弘文堂、2000年（2000年a）
、「アメリカの政府関係法人 わが国の特殊法人、行政独立法人との比較」、『公法学の法と政策（下）』、碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実（編）有斐閣、2000年（2000年b）
- 江田 寛、『よくわかる新・公益法人会計の実務』、東林出版社、2000年
- 大場潤一、「米国の会計基準（9） 公会計」、『企業会計』Vol.52 No.9、中央経済社、2000年
- 岡村勝義、「公益法人のディスクロージャーと会計枠組み」、『JICPA ジャーナル』No.545、日本公認会計士協会、2000年12月
- 瓦田太賀四、『公会計の基礎理論』、清文社、1996年
- 企業財務制度研究会、『米国における会計制度と関係法令』、企業財務制度研究会、1994年
- 菊池祥一郎（監訳）『アメリカ公会計原則 NCGA 公会計原則および AAA アカウンティング・レビュー第52号・第47号』、同文館、1986年
- 岸 道雄、「公会計改革の方向性」、FRI 研究レポート No.59、富士通総研経済研究所、1999年9月
- 財政事情の説明手法に関する勉強会、「国の貸借対照表（試案）」、2000年10月
- 佐伯祐子、「行政統制の手法 米国監察総監制度を参考に」、『立法と調査』No.203、参議院常任委員会調査室、1998年1月
- 政策評価研究会、「政策評価の現状と課題 新たな行政システムを目指して」、通商産業省大臣官房政策評価広報課（事務局）1999年8月
- 武田安弘・橋本俊也、「非営利組織体の財務報告の目的 FASB 財務会計概念報告書第4号を中心に」、『経営学研究』第8巻第2号、愛知学院大学経営学会、1998年12月
、「アメリカにおける非営利組織体の財務諸表の特質

- FASB 財務会計基準書第 117 号を中心に、『経営学研究』第 9 巻第 1 号、愛知学院大学経営学会、1999 年 7 月
- 橋 晋介、「第 6 章 アメリカの政府会計制度」、『政府・非営利企業会計』石崎忠司・木下照嶽・堀井照重（編）創成社、1995 年
- 田中 治、『アメリカ財政法の研究』、信山社、1997 年
- 千葉 稔、『公会計と財政民主主義』、平原社、1993 年
- 鳥羽至英、橋本尚（共訳）『会計原則と監査基準の設定主体』、白桃書房、1997 年
- 中野一豊、「日本の政府会計制度」、『政府・非営利企業会計』石崎忠司・木下照嶽・堀井照重（編）創成社、1995 年
- 日本銀行金融研究所、「ワークショップの模様：公的部門における政策評価および公会計のあり方」、『金融研究』第 20 巻第 1 号、日本銀行金融研究所、2001 年 1 月
- 日本公認会計士協会公会計特別委員会編、『公会計制度の解説』、ぎょうせい、1988 年
- 橋留隆志、『非営利法人の会計・税務・監査』、同文館、2000 年
- 非営利法人会計税務研究会、『非営利法人会計税務ルール・ブック（改訂版）』、ぎょうせい、2000 年
- 広瀬義州、「アメリカにおける会計基準の設定」、『会計基準の設定主体 各国・国際機関の現状』、新井清光（編）中央経済社、1993 年
- 廣田達人、「英国における政府資源および決算法の概要（上）（下）」、『ジュリスト』No.1188-89、有斐閣、2000 年 11 月
- 藤井秀樹、「アメリカ政府会計の基底 GASB 概念書第 1 号と FASB 概念フレームワークとの比較検討」Working Paper No. J-14、京都大学大学院経済学研究科、2001 年 4 月
- 筆谷 勇、『公会計原則の解説 自治体外部監査における実務指針の検討』、中央経済社、1998 年
- 古市峰子、「会計基準設定プロセスの国際的調和化に向けたドイツの対応 プライベート・セクターによる会計基準設定を立法・行政権との関係を中心に」、『金融研究』第 18 巻第 5 号、日本銀行金融研究所、1999 年 12 月
- 本多滝夫、「アメリカ 『成果重視』の 2 つの行政改革」、『法律時報』第 70 巻 3 号、日本評論社、1998 年 3 月

- 牧野治郎（編）『最新会計法精解』、大蔵財務協会、1997年
- 水口 剛、「非営利法人の会計指針構築のためのフレームワーク」、『高崎経済
大学論集』第41巻第1号、高崎経済大学、1998年
- 宮田慶一、「政策評価と公会計改革のあり方」、『金融研究』第20巻第1号、日
本銀行金融研究所、2001年1月
- 山本 清、「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」、『会計』、森
山書店、1997年11月
- 、「公会計 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」、IMES
ディスカッション・ペーパー・シリーズ No.99-J-23、日本銀行金融研
究所、1999年6月
- 、「『政府会計の改革 国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』、中
央経済社、2001年
- 若林茂信、『新アメリカ・イギリス公会計 制度と実務』、高文堂出版社、1987
年
- 、「『アメリカの非営利法人会計基準 日本の非営利法人会計への教
訓』、高文堂出版社、1997年
- Financial Accounting Foundation, and Governmental Accounting Standards
Advisory Board, “The Structure for Establishing Governmental
Accounting Standards, Report of the Committee to Review
Structure for Governmental Accounting Standards,” January 1989.
- Financial Accounting Standards Board, “An analysis of issues related to
Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting :
Elements of Financial Statements and Their Measurement, ”
FASB Discussion Memorandum, 1976.
- Financial Reporting Advisory Board, “Report on the Resource Accounting
Manual, ” FRAB, July 1997. Governmental Accounting Standards
Board, *Codification of Governmental Accounting and Financial
Reporting Standards*, GASB, 1999.
- Larkin, Richard F., and Marie DiTommaso, *Not-for-Profit GAAP 2000*, Wiley,
2000.
- Tierney, Cornelius E., *Federal Accounting Handbook Policies, Standards,
Procedures, Practices*, John Wiley & Sons, 2000

別表1 わが国の主要な公会計基準¹

	公益法人	社会福祉法人	宗教法人	学校法人	医療法人	特殊法人	独立行政法人	(参考) 公会計原則	
根拠法令	民法	社会福祉事業法 (1951年)	宗教法人法 (1951年)	私立学校法 (1949年)	医療法 (1948年)	各特殊法人特別法	独立行政法人通則法 (1999年)		
主務官庁 (所管官庁)	国所管 (各省庁) 都道府県知事	厚生省 都道府県知事	文部省 都道府県知事	文部省 都道府県知事	厚生省 都道府県知事	各省庁	各省庁		
根拠法令以外の会計基準	公益法人会計基準 (1977年制定、1985年9月改正)	社会福祉法人会計基準 (2000年4月制定)	・宗教法人会計の指針(案)(2001年1月公表) ・正式な基準なし	学校法人会計基準 (1971年制定、1987年8月改正)	病院会計準則(1965年制定、1983年8月改正)	・特殊法人等会計処理基準(1987年10月制定) ・特殊法人等にかかる行政コスト計算書作成指針(2001年6月制定) ²	独立行政法人会計基準 (2000年2月制定)	公会計原則(試案) (1997年9月公表)	
設定主体	制定...公益法人監督事務連絡協議会 改正...公益法人指導監督連絡会議(各府省庁官房長クラスより構成)	厚生省	日本公認会計士協会	文部省	厚生省	財政制度審議会公企業会計小委員会 (大蔵省<財務省>の諮問機関)	独立行政法人会計基準研究会 (総務庁長官より囑託)	日本公認会計士協会	
形式	主務官庁間の申し合わせ	局長通知	研究会報告	省令	局長通知	審議会報告	研究会報告	研究会報告	
位置づけ	「主務官庁は、この会計基準を全ての公益法人に適用するよう指導するものとする。」	「...この(基準の)円滑な実施につきご配慮願いたい。」	財務会計書類の作成を容易にするための指針	会計処理および計算書類作成の際に従うべき基準	病院の経営責任者が当該病院の会計規則を定める際に自発的に従うべき基準	主務官庁における審査基準	会計監査人が監査をする場合において依拠しなければならない基準	現行の公会計にかかる各種の法律、基準、規則等の解釈指針として、全ての公会計にかかる会計処理および表示方法またはその監査に当たって尊重されなければならない原則	
会計報告の目的 ³	公益法人の健全なる運営に資すること	主として公的資金の収支を明瞭にし、その受託責任を明らかにすること。さらに、法人全体の経営状況を把握し、公益性を維持しつつ自主的な運営を行えるようにすること	宗教法人の正確な収支および財産の状況を把握することにより、宗教法人の健全な運営を財産維持に資すること	学校法人の財政の計画、その実行結果を明らかにすること。また、学校運営について関係者の理解と協力を得るための有効な媒体となりうるもの	病院の経営成績および財政状態を適正に把握し、病院経営の改善向上に資すること	・特殊法人等の財政状態および経営成績を明らかにすること。 ・特殊法人等の説明責任の確保と透明性の向上の観点から、最終的に国民負担に帰すべきコストを集約表示すること	・独立行政法人による業務の遂行状況についての的確な把握に資すること ・独立行政法人の業績の適正な評価に資すること	・財務報告利用者による公的部門のアカウンタビリティの遂行状況の評価に資すること ・財務報告利用者が財務報告を利用することにより、合理的な意思決定をすることに資すること	
財務諸表の体系	・収支計算書または損益計算書 ・正味財産増減計算書 ・貸借対照表 ・財産目録	・資金収支計算書 ・事業活動収支計算書 ・貸借対照表 ・財産目録	・収支計算書 ・正味財産増減計算書 ・貸借対照表 ・財産目録	・資金収支計算書 ・消費収支計算書 ・貸借対照表 ・上記諸表に付随する各種明細表	・損益計算書 ・貸借対照表 ・利益処分計算書 ・損失処分計算書 ・附属明細書	・貸借対照表 ・損益計算書 ・財産目録 ・附属明細書 ・行政コスト計算財務書類(行政コスト計算書、民間企業仮定貸借対照表、同損益計算書、キャッシュフロー等)	・貸借対照表 ・損益計算書 ・キャッシュフロー計算書 ・利益処分(損失処理)に関する書類 ・行政サービス実施コスト計算書 ・附属明細書	<ガバメントタイプ> ・貸借対照表 ・成果報告書 ・正味財産増減計算書 ・資金収支計算書	<ビジネスタイプ> ・貸借対照表 ・成果報告書 ・損益計算書 ・資金収支計算書

¹ ここでいう公会計基準とは、根拠法令以外に公表されているものをいう。その意味で、法令以外に会計基準のない中央政府および地方自治体については取り上げていない。

² 行政コスト計算書については、2001年3月期決算からの適用が予定されている。

³ 会計基準上、会計報告の目的が明示されていないものが少なくないが、それらについては、当該基準の設定に関する報告書等において示された見解を記した。

別表2 米国における各会計基準設定機関および設定手続の比較

	FASAB (連邦会計基準助言審議会)	GASB (政府会計基準審議会)	FASB (財務会計基準審議会)
設立時期	1990年	1984年	1973年
法的位置づけ	GAO、OMB および財務省(以下「スポンサー機関」)の合意に基づく3機関の合同の諮問委員会	独立した民間非営利法人である FAF の傘下組織	独立した民間非営利法人である FAF の傘下組織
権限	・連邦政府にかかる会計基準の設定に関する勧告 ・基準化にはスポンサー機関の承認が必要	州・地方政府にかかる会計基準の設定	非営利組織体および営利企業にかかる会計基準の設定
政府機関の関与	スポンサー機関として、あらゆる面で関与	・GASB や GASAC のメンバーとして参加 ・運営資金の提供	基本的になし
中立性	スポンサー機関相互間(立法府と行政府)の牽制機能を通じて確保	独立した非営利法人である FAF の傘下組織とすることで確保	独立した非営利法人である FAF の傘下組織とすることで確保
財源	・スポンサー機関の拠出 ・出版物収入	・支援団体(州・地方政府を含む)からの寄付 ・出版物収入	・支援団体(政府を除く)からの寄付 ・出版物収入
メンバー			
定員	9名	7名(当初は5名)	7名
構成	・連邦政府メンバー6名(GAO、OMB、財務省、議会予算局、内務関連機関、外務関連機関より各1名) ・非連邦政府メンバー3名 ・議長は非連邦政府メンバーより選任	制約なし(政府機関からの選出も可能)	政府関係者は除外
任期	2年(2回まで再選可)	5年(1回のみ再選可)	5年(1回のみ再選可)
勤務体制	非常勤(兼業可)、有給	・議長は常勤(専任)、有給 ・その他のメンバーは非常勤(兼業可)、有給	常勤かつ有給。以前の所属機関との関係を断つことが義務づけられる
任命権	・スポンサー機関および議会予算局の代表メンバーにつき各機関の長 ・その他のメンバーにつきスポンサー機関 ・議長はスポンサー機関が任命	FAF	FAF
解任権	任命権者にあり	正当な理由がない限り、解任されない(但し、所属機関における異動等により解任される場合あり)	正当な理由がない限り、解任されない
専門スタッフ	あり	あり	あり
基準設定手続			
デュー・プロセス	採用 公開草案の公表、会合の公開、議事録の公表、公聴会の実施等	採用 公開草案の公表、会合の公開、議事録の公表、公聴会の実施等	採用 公開草案の公表、会合の公開、議事録の公表、公聴会の実施等
審議案件の決定	いずれかのスポンサー機関からの要請による(FASAB自身の判断による場合もある)	GASB自身の判断による(FAFより提案される場合もある)	FASB自身の判断による(FAFより提案される場合もある)
議決方法	過半数決議	過半数決議	過半数決議
公表方法	GAOとOMBが共同で公表(連邦行政命令集に掲載)	GASB自身が公表	FASB自身が公表
関連組織	会計監査政策委員会(AAPC) 既存の会計基準に関する解釈指針を策定・公表(公表にはFASABのレビューとスポンサー機関の承認が必要) スポンサー機関の各代表者3名と首席財務官(CFO)3名、監察総監3名、FASAB事務局メンバー等から構成。	政府会計基準諮問委員会(GASAC) GASBの諮問機関 財務諸表作成者、監査主体、利用者の代表者25名以上から構成(現在28名)。政府関係者も可。	財務会計基準諮問委員会(FASAC) FASBの諮問機関 企業、会計士、財務諸表利用者、学者等の代表者33名から構成。政府関係者は不可。